

# Aspekte zielorientierter Abschlußprüfung

## Ein Beitrag zum Zielsystem der Abschlußprüfung

### Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

vorgelegt von

**MAX NEHER**

aus der  
Bundesrepublik Deutschland

**MARTIN MAURER**

aus der  
Bundesrepublik Deutschland

genehmigt auf Antrag von

Herrn PD Prof. Dr. C. Helbling,  
Herrn Prof. Dr. E. Kilgus

genehmigt auf Antrag von

Herrn PD Prof. Dr. C. Helbling,  
Herrn Prof. Dr. Jan S. Krulis-Randa

Band I

1982

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 26. Mai 1982

Der Dekan: Prof. Dr. E. Stark



Digitized by the Internet Archive  
in 2026

[https://archive.org/details/IA41507207\\_0028](https://archive.org/details/IA41507207_0028)



## V O R W O R T

Das Fachgebiet des Revisionswesens befindet sich seit einigen Jahren in einem tiefgreifenden Prozeß der Veränderung und Neuorientierung. Während zunächst vor allem die programmatisch bedeutsamen Fragen im Zusammenhang mit der Integration des Revisionswesens, insbesondere des Bereichs der externen Überwachung, in den Problembestand der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre im Vordergrund standen, geht es in jüngster Zeit verstärkt um eine grundlegende Umstrukturierung der gesamten Prüfungstheorie in Richtung Ziel- und Verhaltensorientierung sowie um die Neuordnung des Theorie - -Praxis - Verhältnisses und -Verständnisses der modernen Prüfungslehre.

Der Anstoß zu dieser Entwicklung geht sowohl von der Praxis der Wirtschaftsprüfung als auch von der modernen wissenschaftlichen Prüfungslehre selbst aus.

Die ständig steigenden Anforderungen an die Wirtschaftsprüfungspraxis aus der Sicht der öffentlichen Erwartung, die mit komplexer werdenden Prüfungssachverhalten sowie häufig wechselnden, stets komplizierteren Prüfungsnormen und judikativen Norm-Rechtsfolge-Ableitungen einhergehen, lassen neue und differenziertere Prüfungs-Aufgaben entstehen. Zu deren Bewältigung ist die Prüfungslehre seitens der Prüfungs-Praxis aufgerufen, operable Lösungsansätze zu entwickeln - vor allem dann, wenn sie sich als Teilgebiet einer (praktisch-normativen) angewandten Wissenschaft verstehen will.

Auf der anderen Seite zeigt die in der Prüfungslehre heftig geführte Diskussion zur Praxisrelevanz der bisher im Rahmen der Konzipierung einer "Allgemeinen Theorie der Prüfung" erzielten Forschungsergebnisse, daß

1. es nicht genügt, es bei den durch die bisherige theoretische Analyse gefundenen allgemeinen Erklärungs- und Gestaltungsversuchen zu belassen, die sich auf das Geschehen bei j e d e r Art von Prüfungen beziehen,
2. es künftig nicht ratsam ist, den bisher eingeschlagenen Weg des "Methodenpluralismus" fortzusetzen, der sich aus einer unreflektierten Akzeptanz von "Problemlösungsstrategien in Form von Modellanalysen" ergibt, wenn die Überprüfung der Modellergebnisse an der Prüfungswirklichkeit unterbleibt.

Die Prüfungslehre ist daher ihrerseits bemüht, auf den Weg einer "brauchbaren" Theorie der Prüfung zurückzufinden.

Beide hier zur Neuorientierung des Prüfungswesens angesprochenen Fragenkomplexe, also

- die Integration des Revisionswesens in den Problembestand der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre (programmatische Grundfrage),

- die Fortentwicklung bisheriger Forschungskonzeptionen zu praxis-relevanten Ansätzen einer angewandten Wissenschaftsdisziplin "Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen",

stehen in einem engen Beziehungszusammenhang zu den Zielen, denen jegliche Prüfungsaktivitäten unterworfen sind.

Im Zusammenhang mit den Überlegungen, ob das Revisionswesen als integrativer Bestandteil der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre bezeichnet werden kann, ist von Bedeutung, ob die Ziele von Prüfungen in das Zielsystem der Unternehmung eingeordnet werden können. Während dies für die interne Revision unbestritten ist, da diese als Unterfunktion der Funktion Unternehmungs-führung angesehen wird, bestehen Zweifel, ob die Ziele externer Revisionen mit den Unternehmungszielen in Einklang gebracht werden können.

Bezüglich der Fortentwicklung der bisherigen Forschungskonzeptionen zu praxis-relevanten Ansätzen ist ebenfalls eine Zielorientierung zu fordern; hier sind allerdings bestehende oder zu formulierende Zielvorschriften zu operationalisieren, d.h. es sind Kriterien zu entwickeln, die einen allgemeinen Entscheidungsrahmen für die Entfaltung von Prüfungsaktivitäten abgeben und möglichst unmittelbar zur Lösung konkreter Prüfungsprobleme verwendbar sind.

Ziel der hier vorgelegten Arbeiten ist es nun, einen Beitrag zur Entwicklung einer neuen, z i e l o r i - e n t i e r t e n allgemeinen Theorie der Prüfung zu leisten. Einschränkend sei bereits an dieser Stelle zur Vermeidung jeden Mißverständnisses klar zum Ausdruck gebracht, daß hier

- weder ein vollständiges, die Prüfungs-  
wirklichkeit erfassendes Erklärungs-  
modell,
- noch ein verhaltenswissenschaftlichen  
Ansprüchen genügendes Gestaltungsmodell,

der Prüfung entwickelt werden soll. Der Weg zu einer umfassenden, praxisrelevanten Prüfungstheorie ist weit; diese kann und muß über unzählige "kleinste", aber jeweils weiterführende Forschungsbeiträge erreicht werden - will sie letztlich ernsthaft eine "Praxisnähe des Inhalts" für sich in Anspruch nehmen.

Entsprechend dieser Zielsetzung der vorliegenden Arbeiten wurde ein Vorgehen gewählt, das sich in groben Zügen zusammen mit den von den Autoren damit unter den hier genannten Gesichtspunkten verbundenen Zwecksetzungen wie folgt synoptisch skizzieren läßt:

---

| Vorgehen                                                                                                                                                                                                                                                                  | Damit verfolgte<br>Zwecksetzungen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <hr/>                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 1. Beschränkung des Untersuchungsobjekts auf die externe Jahresabschlußprüfung                                                                                                                                                                                            | <ul style="list-style-type: none"><li>- der Hauptgegenstand der betriebswirtschaftlichen Prüfungsforschung und Prüfungslehre soll behandelt werden (hieran besteht das relativ größte Interesse der Prüfungspraxis);</li><li>- das zu generierende Aussagesystem soll durch diese Konkretisierung auf einen speziellen Teilbereich des Prüfungswesens wegführen von den bisher überwiegenden allgemeinen Erklärungs- und Gestaltungsversuchen, die sich auf jede Art von Prüfungen beziehen;</li></ul> |
| 2. Betrachtung des Prüfungsgeschehens aus der Sicht der Zielorientierung                                                                                                                                                                                                  | <ul style="list-style-type: none"><li>- Lösung der programmatischen Grundfrage (vgl. oben)</li><li>- Operationalisierung von Zielvorschriften</li><li>- Darstellung der Prüfungsaktionen als bewußte Wahlhandlungen</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <ul style="list-style-type: none"><li>- Grundlegung</li><li>- Prüfungsobjektbeschreibung</li><li>- Ableitung der Prüfziele aus den Unternehmenszielen mittels Modifikationen</li><li>- entscheidungs- und informationstheoretischer Zusammenhang</li><li>- etc.</li></ul> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 3. Bezug auf konkrete Teilprüfobjekte, nämlich "Vorräte" und "Rückstellungen"                                                                                                                                                                                             | <ul style="list-style-type: none"><li>- Erweiterung einer Praxisnähe durch möglichst hohen Konkretisierungsgrad</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <ul style="list-style-type: none"><li>- grundlegende Darstellung und Determinierung</li><li>- Rechtsvergleichung BRD/Schweiz</li><li>- Aspektbetrachtungen</li><li>- Ausrichtung auf ein prüfungsrelevantes Oberziel</li></ul>                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

---

| Vorgehen                                                                  | Damit verfolgte<br>Zwecksetzungen                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <hr/>                                                                     |                                                                                                                                   |
| 4. Einbindung in eine allgemeine Darstellung des Prüfungsgeschehens       | - Wahrung des Verständnisses für die Bedeutung und den Stand der jeweiligen Prüferaktivitäten im Gesamtprozeß der Abschlußprüfung |
| 5. Bearbeitung spezieller prüfungsrelevanter Probleme, z.B. der Bedeutung | - Erreichung einer Praxisnähe durch Ausrichtung auf besonders praxis-relevante Probleme                                           |
| - der Finanzrechtssprechung                                               |                                                                                                                                   |
| - der Prüfung des internen Kontrollsystems...                             |                                                                                                                                   |

---

Im Hinblick auf die Komplexität selbst der Teilbereiche "Vorräte-Prüfung" oder "Rückstellungs-Prüfung", die sich aus der Vielzahl der im einzelnen anzuwendenden Prüfungsnormen, der Verschiedenartigkeit der in praxi vorhandenen vorräte- bzw. rückstellungsspezifischen Sachverhalte, außerdem der möglichen Unterschiedlichkeit des Prüfungsverlaufs in der Praxis ergibt, war eine "Aspektbetrachtung" angezeigt.

In einem ersten Teil wurden die verbindenden Grundlagen einer "Zielorientierung" der Abschlußprüfung von uns gemeinsam erarbeitet. Im zweiten und dritten Teil wurden dann, aufbauend auf dem Ergebnis des ersten Teils, relevante Aspekte unter besonderer Berücksichtigung

der mengenmäßigen Prüfung von Vorräten bzw. der Prüfung von Rückstellungen behandelt, und zwar in Form einer teilweise vergleichenden Darstellung der Verhältnisse in der BRD und der Schweiz.

Unserem hochverehrten Doktorvater, Herrn Privatdozent Dr. Carl Helbling, möchten wir für die unablässige Unterstützung bei unserer Arbeit sowie die zahlreichen Anregungen und Hinweise herzlich danken, die zum Entstehen der vorliegenden Untersuchungen maßgeblich beigetragen haben. Selbstverständlich fällt jede Kritik an diesen Arbeiten in unsere persönliche Verantwortung.

Besonderer Dank gilt auch Frau Waltraud Neher sowie Frau Roselore Hanser, ohne deren stete Unterstützung und tätige Mithilfe, die Fertigstellung der Arbeiten kaum möglich gewesen wäre.

Kempten / Stuttgart  
Frühjahr 1982

Max Neher  
Martin Maurer

## GESAMTGLIEDERUNG

### Erster Teil

- 0. Problemorientierung
- 1. Das Zielsystem der externen Jahresabschlußprüfung
  - 1.1 Die externe Jahresabschlußprüfung als Element des Kontrollzusammenhangs der Unternehmung
    - 1.1.1 Überwachung als Funktionsbereich
      - 1.1.2 Begriffliche Grundlegung und Abgrenzung
        - 1.1.2.1 Die Überwachungsfunktion als Regelkreis
          - 1.1.2.1.1 Struktur und Prozeß der Überwachung
            - 1.1.2.1.2 Definition der Überwachung
              - 1.1.2.2 Revision-Prüfung-Kontrolle-Control
                - 1.1.2.3 Interne und externe Überwachungsvorgänge
                  - 1.1.2.4 Externe Jahresabschlußprüfung
- 1.1.3 Das Überwachungssystem
- 1.2 Prüfziele
  - 1.2.1 Anforderungen an Ziele und Zielformulierung
  - 1.2.2 Die Bedeutung von Zielwirkungen
  - 1.2.3 Zielbeziehungen
    - 1.2.3.1 Horizontale Zielbeziehungen
    - 1.2.3.2 Vertikale Zielbeziehungen
      - 1.2.3.2.1 Zielpräferenzen
      - 1.2.3.2.2 Zielhierarchien
  - 1.2.4 Zielbildung und Zielfixierung

- 1.2.4.1 Unternehmungszielbildung
- 1.2.4.2 Modifikationen der Prüfzielbildung
- 1.2.5 Anforderungen an ein strukturiertes Zielsystem
- 1.2.6 Die Komplexität des Prüfzielsystems
  - 1.2.6.1 Die Ziele externer Jahresabschlußprüfung aus entscheidungstheoretischer Sicht
    - 1.2.6.1.1 Entscheidungsprozeßinitiierung
    - 1.2.6.1.2 Entscheidungsprozeßrealisierung
  - 1.2.6.2 Die Ziele externer Jahresabschlußprüfung aus informationstheoretischer Sicht
    - 1.2.6.2.1 Der Jahresabschluß als Informationsquelle
    - 1.2.6.2.2 Die Adressaten des Jahresabschlusses und ihre Interessen
      - 1.2.6.2.2.1 Das Interesse der Geschäftsleitung.
      - 1.2.6.2.2.2 Das Interesse der Aufsichtsorgane
      - 1.2.6.2.2.3 Das Interesse der Outsiders
    - 1.2.6.2.3 Die Informationssicherung für die Adressaten des Jahresabschlusses
      - 1.2.6.2.3.1 Bilanzzwecke und Bilanzpolitik
      - 1.2.6.2.3.2 "Objektivierungsinstrument" Jahresabschlußprüfung
- 1.2.7 Die Ziele externer Jahresabschlußprüfung in der betriebswirtschaftlichen Prüfungsliteratur
- 1.2.8 Beispiel eines Zielsystems externer Jahresabschlußprüfung

## Zweiter Teil

- 2. Aspekte Zielorientierter Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der mengenmäßigen Prüfung von Vorräten
  - 2.1 Wesen einer zielorientierten Vorräteprüfung
    - 2.1.1 Stellung der Vorräteprüfung im Gesamtsystem der externen Jahresabschlußprüfung
    - 2.1.2 Dominanz sukzessiver Vorgehensweise bei der Prüfung
    - 2.1.3 Grundsatz der Materiality
  - 2.2 Determinierung des Prüfungsobjektes "Vorräte"
    - 2.2.1 Der Begriff der Vorräte
      - 2.2.1.1 Allgemeines
      - 2.2.1.2 Definition
    - 2.2.2.1 Bilanzrechtliche Vorrätegruppierungen
      - 2.2.2.2 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
      - 2.2.2.3 Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen
        - 2.2.2.4 Fertige Erzeugnisse
        - 2.2.2.5 Waren
      - 2.2.2.6 Zusammenfassende Übersicht
  - 2.3 Abgrenzung der Vorräte von anderen Bilanzpositionen

- 2.3.1 Abgrenzung der Vorräte gegenüber dem Anlagevermögen
- 2.3.2 Abgrenzung der Vorräte gegenüber den Forderungen
- 2.3.3 Abgrenzung der Vorräte gegenüber schwebenden Geschäften
  - 2.3.3.1 Allgemeine Bedeutung der Abgrenzung für die Vermögens- und Ertragslage
  - 2.3.3.2 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung bei noch von keiner Seite erfüllten schwebenden Geschäften
  - 2.3.3.3 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung bei bereits teilweise erfüllten Geschäften
- 2.3.4 Zweifelsfälle der Abgrenzung
  - 2.3.4.1 Ersatzteile
  - 2.3.4.2 Wirtschaftsgüter mit sechsjähriger Betriebszugehörigkeit
- 2.4 Das Problem stiller Rücklagen im Vorratsvermögen
  - 2.4.1 Begriff und Arten stiller Rücklagen
  - 2.4.2 Prüfungsrelevanz stiller Rücklagen
    - 2.4.2.1 Erscheinungsformen stiller Ermessensrücklagen
      - 2.4.2.1.1 Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung
      - 2.4.2.1.2 Anwendung spezieller Bewertungsmethoden
      - 2.4.2.1.3 Bestimmtes handelsrechtliches Abwertungswahlrecht
      - 2.4.2.1.4 Steuerrechtsspezifische Ansatzwahlrechte
      - 2.4.2.1.5 Handelsrechtliches Beibehaltungswahlrecht
    - 2.4.2.2 Bewertungswahlrecht und Ermessensspielraum
- 2.4.3 Stille Ermessensreserven und Zielorientierung externer Jahresabschlußprüfung
- 2.5 Prüfung der Vorräteerfassung
  - 2.5.1 Einordnung der Prüfung der Vorräteerfassung in den Prozeß der Jahresabschlußprüfung

- 2.5.2            Ansatzpunkte der Vorräteprüfung
- 2.6             Prüfung des internen Kontrollsystems
- 2.6.1           Begriffe
- 2.6.2           Notwendigkeit der Prüfung des internen Kontrollsystems
- 2.6.3           Prüfung der internen Kontrollen
- 2.6.3.1        Prüfung der internen Kontrollen im Beschaffungsbereich
- 2.6.3.2        Prüfung der internen Kontrollen im Bereich der Lagerhaltung und Lagerverwaltung
- 2.6.3.3        Prüfung der internen Kontrollen im Bereich der Produktion
- 2.6.3.4        Prüfung der internen Kontrollen im Bereich des Absatzes
- 2.6.4           Prüfung der internen Revision
- 2.7             Prüfung der mengenmässigen Vorräteerfassung
- 2.7.1           Die Inventur des Vorratsvermögens
- 2.7.1.1        Begriff der Inventur
- 2.7.1.2        Die rechtlichen Grundlagen der Inventur
- 2.7.1.3        Aufgaben und Zweck der Inventur
- 2.7.2           Die Prüfung der Inventur
- 2.7.3           Prüfung der Einhaltung der allgemeinen Grundsätze der Inventurdurchführung
- 2.7.3.1        Die oberen Grundsätze ordnungsmässiger Inventur
- 2.7.3.2        Die unteren Grundsätze ordnungsmässiger Inventur
- 2.8             Prüfung der zu erfassenden Inventurgegenstände
- 2.9             Ergebnis der Untersuchung

## D r i t t e r   T e i l

- 3.            Aspekte zielorientierter Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der Prüfung von Rückstellungen
- 3.1           Begriff und Wesen der Rückstellungen
- 3.1.1        Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Rückstellungen
- 3.1.2        Der Rückstellungsbegriff
- 3.1.3        Die Funktionen der Rückstellungen
- 3.1.3.1      Funktionen nach statischer Bilanzauffassung
- 3.1.3.2      Funktionen nach dynamischer Bilanzauffassung
- 3.1.4        Rückstellungen in Handels- und Steuerrecht
- 3.1.4.1      Die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen
- 3.1.4.2      Die steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen
- 3.1.4.3      Die Bedeutung der Urteile oberster Finanzgerichte
- 3.1.5        Abgrenzung der Rückstellungen gegenüber anderen Passivposten der Bilanz
- 3.1.5.1      Schematische Darstellung der Abgrenzungsmerkmale
- 3.1.5.2      Prüfungsrelevanz der Abgrenzung gegenüber Rücklagen
- 3.1.5.3      Prüfungsrelevanz der Abgrenzung gegenüber den übrigen Passivposten
- 3.1.5.3.1    Abgrenzung gegenüber den Sonderposten mit Rücklageanteil

- 3.1.5.3.2 Abgrenzung gegenüber den Wertberichtigungen
- 3.1.5.3.3 Abgrenzung gegenüber den Verbindlichkeiten
- 3.1.5.3.4 Abgrenzung gegenüber den passiven Rechnungsabgrenzungsposten
- 3.2 Prüfzielsystemadäquate Rückstellungsprüfung
  - 3.2.1 "Aspekte" zielorientierter Rückstellungsprüfung
    - 3.2.1.1 Die Formalstruktur unter funktionellem Aspekt
    - 3.2.1.2 Die Formalstruktur unter personalem Aspekt
    - 3.2.1.3 Die Formalstruktur unter sachlichem Aspekt
    - 3.2.1.4 Die Formalstruktur unter instrumentalem Aspekt
  - 3.2.2 Die sachlichen Determinanten instrumentaler Prüfungsaktionen
    - 3.2.2.1 Prüfung und Prüfungsqualität
      - 3.2.2.2 Zeitgerechte und wirtschaftliche Gewinnung von Prüfungsfeststellungen
        - 3.2.2.2.1 Prüfungskostenminimierung und Fehlerurteilskosten
        - 3.2.2.2.2 Materiality als Entscheidungskriterium zur Bestimmung von Prüfungsaktivitäten
      - 3.2.2.3 Allgemeine Berufsgrundsätze und fachliche Verlautbarungen des Berufsstandes
      - 3.2.2.4 Organisationale Gegebenheiten des vorliegenden Rechnungswesens
      - 3.2.2.5 Fehlerbedeutung und Fehlerrisiko
      - 3.2.2.6 Die Bedeutung der einzelnen Prüfungsgegenstände entsprechend ihrem absoluten oder relativen Wert
      - 3.2.2.7 Übrige Determinanten
    - 3.2.2.8 Facit zur Analyse der sachlichen Determinanten instrumentaler Prüfungsaktionen

- 3.2.3 Die formale Organisation der Rückstellungsprüfung
  - 3.2.3.1 Organisation der Gebildestruktur
    - 3.2.3.1.1 Rechtsform und Systemelemente
    - 3.2.3.1.2 Determinierung der organisatorischen Instrumentalvariablen
      - 3.2.3.1.2.1 Gebildestrukturelle Auswirkungen von Zentralisation/Dezentralisation
      - 3.2.3.1.2.2 Gebildestrukturelle Auswirkungen von Funktionalisierung, Partizipation, Standardisierung und Arbeitszerlegung
  - 3.2.3.2 Organisation der Prozeßstruktur
    - 3.2.3.2.1 Planung und Vorbereitung der Rückstellungsprüfung
      - 3.2.3.2.1.1 Ziel und Inhalt der Prüfungsplanung
        - 3.2.3.2.1.2 Ablauf der Prüfungsplanung bei Rückstellungen
        - 3.2.3.2.1.3 Prüfungsprogrammgestaltung
        - 3.2.3.2.1.4 Prüfungsfeld "Rückstellungen"
        - 3.2.3.2.1.5 Rückstellungen und Prüfungsprogrammgestaltung
      - 3.2.3.2.2 Planung und Ausführung der Rückstellungsprüfung
        - 3.2.3.2.2.1 Bedeutung der Rückstellungsprüfung
        - 3.2.3.2.2.2 Zusammenhang zwischen Planung und Ausführung der Rückstellungsprüfung
        - 3.2.3.2.2.3 Rückstellungsspezifische System- und System-Funktionsprüfung
        - 3.2.3.2.2.4 Einzelprüfung von Rückstellungen
          - 3.2.3.2.2.4.1 Aspekte der Ausweisprüfung
          - 3.2.3.2.2.4.2 Aspekte der Bilanzierungs- und Bewertungsprüfung
- 4 Zusammenfassung, Ergebnis, Ausblicke

## GESAMTVERZEICHNIS

### der Abbildungen

#### Erster Teil

- Abb. I/ 1 : Einfacher Regelkreis
- Abb. I/ 2 : Externe Jahresabschlußprüfung als integrativer Bestandteil des Kontrollzusammenhangs
- Abb. I/ 3 : Zusammenhang zwischen Zielsystem und Zielerreichungsgraden
- Abb. I/ 4 : Zielbeziehungstypen
- Abb. I/ 5 : Anforderungen an ein Zielsystem
- Abb. I/ 6 : Jahresabschlußfunktionen
- Abb. I/ 7 : Der externe Jahresabschluß als Informationssystem
- Abb. I/ 8 : Mögliche Bilanzzwecke
- Abb. I/ 9 : Sicherungsfunktion der Jahresabschlußprüfung
- Abb. I/10 : Zieltypen in der Prüfungsliteratur
- Abb. I/11 : Beispiel eines Zielsystems der Abschlußprüfung

Z w e i t e r   T e i l

- Abb. II/1 : Bilanzrechtliche Vorrätegruppierung
- Abb. II/2 : Übersicht der Kriterien zur Unterscheidung  
der Vorrätegruppierung
- Abb. II/3 : Beispiel zur Auflistung
- Abb. II/4 : Prüfung interner Kontrollen im Rahmen  
der Vorräteprüfung

### D r i t t e r   T e i l

- Abb. III/ 1 : Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Rückstellungen und anderen Passivposten
- Abb. III/ 2 : Aspekte und Betrachtungsebenen der Jahresabschlußprüfung
- Abb. III/ 3 : Informationsarten im Prüfungsprozeß als "Entscheidungsprozeß"
- Abb. III/ 4 : Prozeßelemente der Jahresabschlußprüfung
- Abb. III/ 5 : Formaler Aufbau eines entscheidungslogischen Modells der Jahresabschlußprüfung
- Abb. III/ 6 : Informationsbasis der Abschlußadressaten bei geprüften Jahresabschlüssen
- Abb. III/ 7 : Transformationsschema für die Begriffe "Bestätigungsvermerk" und "Prüfungsbericht" auf "Kontrollstellen-Bestätigungsbericht" und "Erläuterungsbericht"
- Abb. III/ 8 : Zusammenhang zwischen der relativen Bedeutung von Fehlern im geprüften Jahresabschluß und Einschränkung des Bestätigungsvermerks bzw. Zunahme der Berichterstattung über Normabweichungen
- Abb. III/ 9 : Fehlerkriterien kombiniert mit der Annahme eines bestimmten prüferischen Ablehnungsverhaltens

- Abb. III/10 : Fehlerarten (exemplarische Darstellung)
- Abb. III/11 : Exemplarischer Fehlerkatalog
- Abb. III/12 : Schätzsystem für die Rückstellungsbilanzierung
- Abb. III/13 : Schätzverfahren für Rückstellungen
- Abb. III/14 : Beispiel einer Prüffeldergruppe "Rückstellungen"
- Abb. III/15 : Beurteilung der Ermessensspielräume einzelner Rückstellungsarten
- Abb. III/16 : Elemente der Aktionsflexibilität als Kriterium der Rückstellungssystematisierung
- Abb. III/17 : Der Zusammenhang zwischen Prüfungsplanung und -ausführung anhand eines gedanklichen Phasenschemas
- Abb. III/18 : Ansatzpunkte der Bilanzierungs- und Bewertungsprüfung bei Rückstellungen
- Abb. III/19 : Rückstellungsbewertungsrelevante Daten

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

|           |                                                             |
|-----------|-------------------------------------------------------------|
| Abs.      | Absatz                                                      |
| Abschn.   | Abschnitt(e)                                                |
| AG        | Aktiengesellschaft und Zeitschrift "Die Aktiengesellschaft" |
| AICPA     | American Institute of Certified Public Accountants          |
| AktG 1937 | Aktiengesetz vom 30.1.1937 (RGBl. I, S. 107, 588, 1140)     |
| AktG      | Aktiengesetz vom 6.9.1965 (BGBl. I, S. 1089)                |
| Anm.      | Anmerkung                                                   |
| AO        | Abgabenordnung                                              |
| AR        | The Accounting Review                                       |
| Art.      | Artikel                                                     |
| ASB       | Auditing Statements Board                                   |
| Aufl.     | Auflage                                                     |
| BB        | Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)                          |
| BBK       | Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)           |
| Bd.       | Band                                                        |
| BdF       | Bundesminister der Finanzen                                 |
| BewG      | Bewertungsgesetz                                            |
| BFH       | Bundesfinanzhof                                             |
| BFuP      | Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)  |
| BGB       | Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.8.1896 (RGBl. S. 195)        |
| BGBL.     | Bundesgesetzblatt                                           |
| BGH       | Bundesgerichtshof                                           |
| BRD       | Bundesrepublik Deutschland                                  |
| BStBl.    | Bundessteuerblatt                                           |
| BVerfG    | Bundesverfassungsgericht                                    |
| BVerfGE   | Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen                     |
| CCA       | Canadian Chartered Accountant                               |
| cet.par.  | ceteris paribus                                             |
| DB        | Der Betrieb (Zeitschrift)                                   |
| d.h.      | das heißt                                                   |
| DIHT      | Deutscher Industrie- und Handelstag                         |
| Diss.     | Dissertation                                                |
| DStR      | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)                         |
| EDV       | Elektronische Datenverarbeitung                             |
| EG        | Europäische Gemeinschaft                                    |
| ESTdV     | Einkommensteuerdurchführungsverordnung                      |
| ESTG      | Einkommensteuergesetz                                       |
| ESTR      | Einkommensteuer-Richtlinien                                 |
| e.V.      | eingetragener Verein                                        |
| evtl.     | eventuell                                                   |

|         |                                                                                                                                           |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| FASB    | Financial Accounting Standards Board des AICPA                                                                                            |
| f.      | folgende Seite                                                                                                                            |
| ff.     | folgende Seiten                                                                                                                           |
| FG      | Fachgutachten (des IdW)                                                                                                                   |
| fifo    | first in - first out                                                                                                                      |
| FN      | Fachnachrichten des IdW                                                                                                                   |
| gem.    | gemäß                                                                                                                                     |
| GenG    | Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsge-<br>nossenschaften                                                                       |
| ggf.    | gegebenenfalls                                                                                                                            |
| GmbHG   | Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränk-<br>ter Haftung                                                                        |
| GoB     | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung                                                                                                    |
| GoW     | Grundsätze ordnungsmäßiger Wirtschaftsprüfung                                                                                             |
| GuV     | Gewinn- und Verlustrechnung                                                                                                               |
| Hrsg.   | Herausgeber                                                                                                                               |
| hrsg.   | herausgegeben                                                                                                                             |
| HFA     | Hauptfachausschuß des IdW                                                                                                                 |
| HGB     | Handelsgesetzbuch                                                                                                                         |
| HWB     | Handwörterbuch der Betriebswirtschaft                                                                                                     |
| HWO     | Handwörterbuch der Organisation                                                                                                           |
| HWR     | Handwörterbuch des Rechnungswesens                                                                                                        |
| i.d.F.  | in der Fassung                                                                                                                            |
| i.d.R.  | in der Regel                                                                                                                              |
| IdW     | Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.                                                                                        |
| IFAC    | International Federation of Accountants                                                                                                   |
| insbes. | insbesondere                                                                                                                              |
| i.S.    | im Sinne                                                                                                                                  |
| i.V.m.  | in Verbindung mit                                                                                                                         |
| i.w.s.  | im weiteren Sinne                                                                                                                         |
| Jg.     | Jahrgang                                                                                                                                  |
| JoA     | Journal of Accountancy                                                                                                                    |
| JoAR    | Journal of Accounting Research                                                                                                            |
| KG      | Kommanditgesellschaft                                                                                                                     |
| lifo    | last in - first out                                                                                                                       |
| LSÖ     | Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der<br>Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftrag-<br>geber vom 15.11.1939/15.2.1942 |
| LSP     | Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbst-<br>kosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber<br>vom 21.11.1953           |
| m.E.    | meines Erachtens                                                                                                                          |

|          |                                                                               |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------|
| N        | Randnummer                                                                    |
| NA       | Hauptfachausschuß oder Sonderausschuß Neues<br>Aktienrecht des IdW            |
| NwB      | Neue Wirtschaftsbetriebe (Zeitschrift)                                        |
| NJW      | Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)                                  |
| No.      | Number                                                                        |
| Nr.      | Nummer                                                                        |
| ÖB       | Der österreichische Betriebswirt (Zeitschrift)                                |
| o.g.     | oben genannt                                                                  |
| OHG      | Offene Handelsgesellschaft                                                    |
| o.J.     | ohne Jahrgang                                                                 |
| o.V.     | ohne Verfasser                                                                |
| OR       | Obligationenrecht                                                             |
| PublG    | Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unter-<br>nehmen und Konzernen |
| RegE     | Regierungsentwurf                                                             |
| RFH      | Reichsfinanzhof                                                               |
| RG       | Reichsgericht                                                                 |
| RGBl     | Reichsgesetzblatt                                                             |
| RGH      | Reichsgerichtshof                                                             |
| RKW      | Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft                         |
| RSpEinhG | Rechtsprechungseinheitsgesetz                                                 |
| RStBl    | Reichssteuerblatt                                                             |
| S.       | Seite                                                                         |
| s.       | siehe                                                                         |
| s.a.     | siehe auch                                                                    |
| SEC      | United States Securities and Exchange Commission                              |
| s.o.     | siehe oben                                                                    |
| sog.     | sogenannte (r), (s)                                                           |
| Sp.      | Spalte                                                                        |
| StBp(r)  | Die Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)                                 |
| StBJb    | Steuerberaterjahrbuch                                                         |
| STEK     | Steuererlaßkartei                                                             |
| StuW     | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)                                           |
| Tz.      | Textziffer                                                                    |
| u.       | und                                                                           |
| u.a.     | unter anderem, und andere                                                     |
| u.ä.     | und ähnliche (r), (s), (m)                                                    |
| u.E.     | unseres Erachtens                                                             |
| UEC      | Union Européenne des Experts Comptables Economiques<br>et Financiers          |
| uGOI     | untere Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur                                    |
| oGOI     | obere Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur                                     |
| UmwStG   | Umwandlungssteuergesetz                                                       |
| u.U.     | unter Umständen                                                               |

|       |                                                       |
|-------|-------------------------------------------------------|
| v.    | vo(n), (m)                                            |
| VAG   | Versicherungsaufsichtsgesetz                          |
| vgl.  | vergleiche                                            |
| Vol.  | Volume                                                |
| WP    | Wirtschaftsprüfer                                     |
| WPg   | Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)                  |
| WPO   | Wirtschaftsprüferordnung                              |
| WStB  | Bundesratsbeschluß über die Erhebung einer Wehrsteuer |
| z.B.  | zum Beispiel                                          |
| ZfB   | Zeitschrift für Betriebswirtschaft                    |
| ZfbF  | Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung     |
| ZfhF  | Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung    |
| Ziff. | Ziffer                                                |

## L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

- A c c o u n t a n t s International Study Group: Materiality in Accounting, Current Practices in Canada, the United Kingdom and the United States, New York 1974
- A d l e r H.,/ D ü r i n g W.,/ S c h m a l t z K., Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, bearbeitet von Schmaltz, K., Forster, K.-H., Goerdeler, R., Havemann, H., 4. völlig neu bearbeitete Auflage, Stuttgart 1968 (Zitierweise: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...)
- A k t i e n g e s e t z; Großkommentar, früher bearbeitet von W. Gadow, E. Heinichen, Eberhard Schmidt, W. Schmidt, O. Weipert, Robert Fischer, 3. Aufl., von Carl Hans Barz, Herbert Brönnner, Ulrich Klug, Konrad Mellerowicz, Joachim Meyer-Landrut, Wolfgang Schilling; Herbert Wiedemann, Klaus Würdinger, Berlin 1970
- A l b a c h, H., Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragssteuerbilanz, in: Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968
- A l b a c h, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz von 1965, in: BB 1966, S. 367 - 382
- A l b e r t, H., Wissenschaft und Politik, in: Probleme der Wissenschaftstheorie, Hrsg. von Topitsch, E., Wien 1960
- A l b e r t, H., Plädoyer für kritischen Rationalismus, München 1973
- A l b e r t, H., Traktat über kritische Vernunft, Tübingen 1968
- A l b e r t, H., Probleme der Theoriebildung, Entwicklung, Struktur und Anwendung sozialwissenschaftlicher Theorien, in: Theorie und Realität, ausgewählte Aufsätze zur Wissenschaftslehre der Sozialwissenschaften, hrsg. von Albert, E., Tübingen 1964 (Zitierweise: Probleme...)
- A m e r i c a n I n s t i t u t e of Accountants, Internal Control, Elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, Special Report by the Committee on Auditing procedure, New York 1949 (1948)
- A m e r i c a n I n s t i t u t e of Certified Accountants (AICPA) (Hrsg.), Codification of Statements on Auditing Standards Numbers 1 To 15, New York 1977 (Statements on Auditing Standards)
- A m e r i c a n I n s t i t u t e of Certified Public Accountants (AICPA) (Hrsg.) Auditing Standards and Procedures. Statement on Auditing Procedure No. 33, New York 1963
- A m e r i c a n I n s t i t u t e of Certified Public Accountants (AICPA) in: Generally Accepted Auditing Standards - Their Significance and Scope, New York 1954

- American Institut of Certified Public Accountants (AICPA)  
(Hrsg.) Accounting Research and Terminology Bulletins, Final Edition, The  
1953 revisions and restatements of earlier bulletins, with all subsequent  
bulletins issued by the Committees on Accounting Procedure and Accounting  
Terminology, New York 1961, Bulletin No. 43
- Arbeitskreis Ludwig der Schmalenbach-Gesellschaft, Die  
Vorratsinventur, Herkömmliche und moderne Systeme und Verfahren, Köln und  
Opladen 1967 (Zitierweise: Die Vorratsinventur...)
- Arens, Alvin Armond, The Adequacy of Audit Evidence Accumulation in Public  
Accounting, Diss. University of Minnesota 1970 (Zitierweise: The  
Adequacy...)
- Baetge, J., Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Bd. 2 der  
Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen  
Wilhelms-Universität Münster, hrsg. v. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1970  
(Zitierweise: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges...)
- Baetge, J., Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahres-  
abschlusses, in: Bilanzfragen, Festschrift für Ulrich Leffson, hrsg.  
von Baetge, J., Moxter, A., Schneider, D., Düsseldorf 1976
- Bähr, G. und Fischer-Winkelmann, W.F., Grundsätze ordnungsmäßiger aktien-  
rechtlicher Jahresabschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung, Allgemeine  
Prüfungslehre, München 1974 (Zitierweise: Grundsätze ordnungsmäßiger...)
- Baldwin, W.L., The Motives of Managers, Environmental Restraints and  
the Theorie of Managerial Enterprise, in: The Quarterly Journal of  
Economics, 1964
- Ballmann, W., Revision der elektronischen Datenverarbeitung, 2. Aufl.,  
II R, Berlin 1969 (Zitierweise: Revision...)
- Baumbach / Duden, Handelsgesetzbuch, Band 9 der Beck'schen Kurz-  
kommentare, 2. durchgesehene Auflage, München 1978
- Bamberg, G. - Coenenberg, A., Betriebswirtschaftliche Ent-  
scheidungslehre, München 1974
- Bareis, H.-P., Die Steuern in der betrieblichen Planung, Berlin 1969
- Barnard, Ch. J., The Function of the Executive, Cambridge, Mass. 1960
- Barske, K., Bilanzierung schwebender Geschäfte, in: NWB, Fach 17  
(Zitierweise: Bilanzierung...)
- Baumbach, A., Hueck, A., Hueck, G., Aktiengesetz (1965)

- B a y e r, Die Bilanzierung der Reserveteile in der Bilanz, in: DB 1956, S. 189 ff
- B e c h t e l, W., K ö s t e r, H., S t e e n k e n, H.U., Die Veröffentlichung und Prüfung von Vorhersagen über die Entwicklung von Unternehmungen, in: Bilanzfragen, Festschrift für Ulrich Leffson, hrsg. von Baetge, J., Moxter, A., Schneider, D., Düsseldorf 1976, S. 205 - 216
- B e e r m a n n, K., Prognosemöglichkeiten von Kapitalverlusten mit Hilfe von Jahresabschlüssen, Bd. 11 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hrsg. von Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976 (Zitierweise: Prognosemöglichkeiten...)
- B e i d l e m a n, C.R., Income Smoothing: The Role of Management, in: The Accounting Review 1973, S. 653 ff
- B e r i c h t des Rechtsausschusses des Bundestages, zitiert aus: Kropff, B., Aktiengesetz, Festaussgabe
- B e r n s t e i n, L.A., The Concept of Materiality, in: The Accounting Review, Vol XL II, 1967, S. 93 ff
- B e r t h e l, J., Zur Operationalisierung von Unternehmenszielkonzeptionen, in: ZfB 1973 (Zitierweise: Zur Operationalisierung...), S. 29 - 58
- B e r u f s o r d n u n g der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer genehmigt durch die Delegierten-Versammlung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer vom 12.06.1968, in: Dokumentation zur Vorlesung: Betriebswirtschaftslehre des Revisions- und Treuhandwesens I, Grundlagen, Allgemeine Prüfungslehre von Helbling, C., WS 1981/1982 (Zitierweise: Berufsordnung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer ...)
- B e t r i e b s p r ü f u n g s k a r t e i der Oberfinanzdirektionen, Düsseldorf - Köln - Münster, Teil I, Stand: Februar 1982
- B i d l i n g m a i e r, J., Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, Wiesbaden 1964 (Zitierweise: Unternehmerziele...)
- B i e n e r, H., Die Überwachung der Geschäftsführung durch den Aufsichtsrat, in: BFuP 1977, S. 489 ff
- B i r k h o l z, H., Das neue Aktienrecht in steuerlicher Sicht, in: BB 1966, Heft 18, S. 709 - 716
- B l a u, P.M., S c o t t, W.R., Formal Organizations: A comparative Approach, Routledge & Kegan, P., London 1962 (1963)
- B l u m e r, K., G r a f, A., Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 5. umgearbeitete und erweiterte Auflage, Zürich 1973 (Zitierweise: Kaufmännische Bilanz...)
- B o d a r w é, E., Erfüllen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung noch ihre Aufgabe?, in: WPg 1966, S. 670 ff

- Boelke, W., Die Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965 und ihre Geltung für die Unternehmen in anderer Rechtsform, Berlin 1970
- Bordewin, A., Zur Anwendung des § 6b EStG bei Veräußerung von Eigentumswohnungen und Bau-Parzellen, in: BB 1979, S. 1579 f
- Börner, D., Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss., München 1961
- Börner, D., Grundprobleme, Berlin 1977
- Bretzke, W.-R., Zur Terminologie einer Theorie der Prüfung, in: BFuP 1972 (Zitierweise: "Zur Terminologie...")
- Brönnner, H., Stellungnahme zu dem Referat von v. Wysocki, K., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Prüfung, in: Busse von Colbe, W., Lutter, M., Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform? Wiesbaden 1977 (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?)
- Brönnner, H., Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 8. Aufl., Stuttgart 1971 (Zitierweise: "Die Bilanz"...)
- Brönnner, H., Zum Beginn der steuerlichen Abschreibungsfähigkeit von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in: WPg 1963, S. 42 ff
- Brunner, J.-P., Die Publizität der schweizerischen Aktiengesellschaften, Zürich 1973 (Zitierweise: Die Publizität...)
- Bruppacher, M., Die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften (Im Hinblick auf eine Teilrevision des Aktienrechts; mit Berücksichtigung des deutschen Aktiengesetzes), Diss. 1973, Zürich 1973 (Zitierweise: Die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften...)
- Bühler, O., Scherpf, P., Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971 (Zitierweise: Bilanz...)
- Bürgi, W.F., Kommentar zum Obligationenrecht, Teil 5 b: Die Aktiengesellschaft, Zürich 1957 (Zitierweise: Kommentar zum Obligationenrecht...)
- Bussmann, K., Die Prüfung der Unternehmungen, 2. vollständig neu bearbeitete Auflage, Wiesbaden 1972 (Zitierweise: Die Prüfung...)
- Carnap, R., Symbolische Logik, 3. Aufl., Wien - New York 1968
- Chamberlain, E.H., Micro-Economic-Planing and Action, New York 1962
- Chastney, True and Fair View - history, meaning and the impact of the 4th Directive, New York 1975

- C h e m i e l e w i c z, K., Integrierte Finanz- und Erfolgsplanung, Versuch einer dynamischen Mehrperiodenplanung, Stuttgart 1972
- C h e t k o v i c h, Standards of disclosure and their development, in: Journal of Accountancy, zitiert nach Moonitz, M., The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research, Study No 1 des American Institute of Certified Public Accountants, Dezember 1955
- C h u r c h m a n, C.W., Prediction and optimal decision, Englewood Cliffs, N.J. 1961, (Zitierweise: Prediction...)
- C o e n e n b e r g, A.G., Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 2. Aufl. München 1974
- C o r d e s, H.-P., Das Problem der Berücksichtigung von Interdependenzen in der Planung, Diss. Münster 1976
- C o r n i d e s, Th., Ordinale Deontik 1974
- C y e r t, R.M., M a r c h, J.G.A., Behavioral Theory of the Firm, Englewood Cliffs, N.J. 1963
- D a h l, J., Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handels- und Steuerbilanz, Köln und Opladen 1959
- D i e c k m a n n, K., Steuerbilanzpolitik, gegenwärtig bestehende Möglichkeiten und Grenzen der Beeinflussung des steuerlichen Jahreserfolges in der Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden 1970
- D i n k e l, F., Bilanz und Bewertung, Berlin 1974
- D o b e r, W., Die Publizität der Unternehmen, Zürich 1966
- D ö l l e r e r, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: BB 1959, S. 1217 bis 1221
- D ö l l e r e r, G., In seinem Koreferat zum Referat von Vogel, H., mit dem Thema: Zur Bildung von Rückstellungen im Steuerrecht, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1977/1978, Hrsg. vom Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V., Bochum, Herne/Berlin 1977, S. 268 - 277
- D ö l l e r e r, G., Grundsätzliches zum Begriff der Rückstellungen, in: DStZ 1975, S. 291 bis 302
- D ö l l e r e r, G., Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: BB 1965, (Zitierweise: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz...), S. 1405 - 1417
- D ö l l e r e r, G., Statische oder dynamische Bilanz?, in: BB 1968, Heft 16, S. 637 - 641

- D ö l l e r e r, G., Die neueste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum Bilanzrecht in handelsrechtlicher Sicht unter besonderer Berücksichtigung der Aktienrechtsreform, in: BB 1964, S. 95 bis S. 99
- D ö l l e r e r, G., Gläubigerschutz und Aktionärsschutz im neuen Aktienrecht - ein Scheingegensatz, in: BB 1966, S. 629 - 633
- D ö l l e r e r, G., Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und die Wirtschaftsprüfung, in: Busse v. Colbe, W., Lutter, M., Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, Wiesbaden 1977
- D r u e y, J.N., Rechtsstellung und Aufgaben des Abschlußprüfers im In- und Ausland, in: Rechtsgrundlagen und Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers, Bd. 45 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1980
- D r u c k e r, P., Controls, Control and Management, Hrsg. Bonini, Ch., Jaedicke, R.K. und Wagner, H.M., New York - San Franzisko - Toronto - London 1964 (Zitierweise: "Controls"...)
- D r u c k e r, P., Managing for Results, New York 1966
- D r u k a r z y k, J., Zur Interpretation des § 156 Abs. IV AktG, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ulrich Leffson, hrsg. von Baetge, J., Moxter, A., Schneider, D., Düsseldorf 1976 (Zitierweise: Zur Interpretation...), S. 120 ff
- D r u m m, H.J., Entscheidungsorientiertes Rechnungswesen, in: ZfbF 1972, S. 121 - S. 133
- D ü l f e r, E., Die Aktienunternehmung - Eine betriebswirtschaftlich-morphologische Betrachtung der Aktiengesellschaft und ihrer Ordnungsprobleme im Hinblick auf eine Reform des Aktienrechts, Göttingen 1962 (Zitierweise: Die Aktienunternehmung...)
- D y e r, J.L., A Search for Objective Materiality Norms in Accounting and Auditing, Diss. University of Kentucky 1973 (Zitierweise: Objective Materiality Norms ...)
- E d w a r d s, W., Behavioral Decision Theory, AJP 1961, S. 473 ff
- E g n e r, H., Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, in: ZfbF 1970, S. 771 ff (Zitierweise: Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre...)
- E g n e r, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre, Eine Einführung, Berlin, New York 1980 (Zitierweise: Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...)
- E i f l e r, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Beiträge zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, Schriftenreihe der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 5, Düsseldorf 1976 (Zitierweise: Grundsätze...)
- E i n f ü h r u n g s e r l a ß vom 03.11.1967, in: BStBl I 1967, S. 374

- Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1978 (EStR 1978) vom 22. Mai 1979, in: Bundessteuerblatt I 1979, Sondernummer 3, Stand Februar 1982 (Zitierweise: EStR 1978...)
- Eisenblätter, K., Inventur und Bewertung des Vorratsvermögens, in: BBK, Fach 9, S. 517 ff
- Elmendorff, W., Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerkes, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Vorträge und Diskussionen der Münchner Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer - Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1950
- Emmerich, V., Die Kontrolle der Kontrolleure, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform? Ein Bochumer Symposium, Hrsg. Busse von Colbe, W./Lutter, M., Wiesbaden 1977 (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung heute...)
- Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962 (Zitierweise: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre...)
- Ergänzung 1967 der Sammlung: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. v. IdW, mit Nachträgen bis November 1978, Düsseldorf 1977 (Zitierweise: Ergänzung 1967...)
- Erhard, A-B-C der Rückstellungen und Rücklagen nach Handels- und Steurrecht, Berlin, Bielefeld, München, 1977
- Fasold, R.W., Rückstellungen: Tendenzwende oder Mißverständnisse, in: DB 1975, S. 1576 - 1579
- Festinger, Die Lehre von der "kognitiven" Dissonanz, in: Schramm (Hrsg.), Grundlagen der Kommunikationsforschung, 3, 1970
- Fettel, J., Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2. Jhrg. 1949, Nr. 9, S: 275
- Fischer-Winkelmann, W.F., Der gegenwärtige Stand der Prüfungslehre, in: Wirtschaftsprüfung, Allgemeine Prüfungslehre, München 1974 (Zitierweise: "Der gegenwärtige Stand"...)
- Fischer-Winkelmann, W.F., Bestimmungsgrößen des Entscheidungsverhaltens bei Unternehmensprüfungen, in: ZfB 1978, S. 741 ff (Zitierweise: Bestimmungsgrößen...)

- F i s c h e r - W i n k e l m a n n, W.F., Prolegomena zur Prüfungstheorie, in: WPg, München 1974, S. 187 ff (Zitierweise: "Prolegomena zur...)
- F i s c h e r - W i n k e l m a n n, W.F., Auf dem Weg zu einer brauchbaren Theorie der Prüfung, in: ZfB 1973, S. 528 ff (Zitierweise: "Auf dem Weg"...)
- F i s c h e r - W i n k e l m a n n, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre, Berlin 1975 (Zitierweise: Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...)
- F i s c h e r - W i n k e l m a n n, W.F., Grundlagen und Probleme neuerer Ansätze in der Lehre vom Prüfungswesen, Nürnberg 1972 (Zitierweise: Grundlagen...)
- F i s h b u r n, P., Decision and Value Theory, New York, London, Sydney 1964 (Zitierweise: Decision...)
- F l e c h t n e r, H.J., Grundbegriffe der Kybernetik, Eine Einführung, Stuttgart 1972
- F o r s t e r, K.H., Rückstellungen für Verluste aus schwebenden Geschäften, in: WPg 1971, S. 393 bis 399
- F o r s t e r - W e i r i c h, Lifo-Fifo- und ähnliche Verfahren nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965, in: WPg 1966
- F ö r s t e r, W., Rücklagen, Rückstellungen, Abgrenzungsposten und Wertberichtigungen im allgemeinen Handelsrecht und im Ertragsteuerrecht unter dem Einfluß des Aktiengesetzes 1965, Diss. jur., Mainz 1968
- F r a n k, D., Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen "Herstellungskosten" aus der kalkulatorischen Buchhaltung, in: BB 1967, S. 177 - 181
- F r a n z, K.P., Offene Rücklagen - Mißverständnisse über einen betriebswirtschaftlichen Begriff und ihre Klärung, in: WISU 1979, Heft 5, S. 223 - 229
- F r a n t z, U., Bilanzen, Bielefeld, Köln 1976 (Zitierweise: Bilanzen...)
- F r e s e, E., Management by Objectives, in: ZfO 1971, S. 227 bis 238
- F r e i l i n g, C., Zur Überwachung der Aktiengesellschaft durch Aufsichtsrat und Abschlußprüfer, in: ZfbF 1978, S. 707 (Zitierweise: Zur Überwachung...)
- F r i e d m a n n, G., Grenzen der Arbeitsteilung, Frankfurter Beiträge zur Soziologie, Bd. 7, Frankfurt 1959

- F r i e d r i c h, H., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 2. unveränderte Auflage der Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 4, Düsseldorf 1976 (Zitierweise: Grundsätze...)
- F ü l l i n g, F., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte Beiträge zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 6, Düsseldorf 1976 (Zitierweise: Grundsätze...)
- G ä f g e n, G., Theorie der wirtschaftlichen Entscheidung, 2. Aufl., Tübingen 1968 (Zitierweise: Theorie...)
- G a i l, W., Bewertung in der aktienrechtlichen Jahresbilanz, in: BBK Fach 14, (Zitierweise: BBK Bewertung...), S. 877 - 900
- G a n z, W., Probleme der Forschung in der Betriebswirtschaftslehre, in: Strukturwandlung der Unternehmung, Bern, Stuttgart 1969
- G e ß l e r / H e f e r m e h l / E c k a r d t / K r o p f f, Aktien-gesetz, Kommentar von Ernst Geßler, Wolfgang Hefermehl, Ulrich Eckardt, Bruno Kropff, München 1973 (Zitierweise: Geßler-Hefermehl-Eckardt-Kropff, Aktiengesetz...)
- G e r s t n e r, P., Kaufmännische Buchhaltung und Bilanz, Bd. I Allgemeine Buchhaltungs- und Bilanzlehre, 4. Aufl., Leipzig 1922
- G i r o u d, E., Buch- und Bilanzprüfung in der Schweiz, 5. vollständig neu bearbeitete Auflage von Willi Dober, Zürich 1962 (Zitierweise: Buch- und Bilanzprüfung...)
- G o e t z k e, W., Grundmodelle wirtschaftlicher Kontrolle und aktien-rechtlicher Jahresabschlußprüfung, in: BFuP 1976, S. 151 - 180
- G o u d e k e t, A., Bedeutung und Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerkes, in: Journal UEC 1966, S. 68 ff
- G r a d y, P., Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research, Study No 7, Hrsg. vom AICPA, New York 1965 (Zitierweise: Inventory...)
- G r a f, A., Abschreibungen, Rückstellungen, Rücklagen, Reserven, Mitteilungen aus dem handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich, Heft 113, Zürich 1961
- G r e i f z u, J., Das Rechnungswesen, Handbuch der Buchführungsorganisa-tion, Bilanzierung und Kostenrechnung, 13. überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1975 (Zitierweise: Das Rechnungswesen...)
- G r e y e r z, Ch., Prüfung, Berichterstattung und Vorgehen bei Kapital-verlust und Überschuldung, in: Aufgaben und Verantwortlichkeit der Kontrollstelle, Bd. 36 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treu-hand- und Revisionskammer, Zürich 1979 (Zitierweise: Prüfung, Be-richterstattung und Vorgehen bei Kapitalverlust und Überschuldung...)

- G r i e m, H., Der Prozeß der Unternehmensentscheidung bei unvollkommener Information, Berlin 1968
- G r o c h l a, E., Einführung in die Organisationstheorie, Stuttgart 1978
- G u t e n b e r g, E., Zur Frage des Normativen in den Sozialwissenschaften, in: Albert, H. und Karrenberg, F., (Hrsg.): Sozialwissenschaft und Gesellschaftsgestaltung, Festschrift für G. Weisser, Berlin 1963, S. 121 - S. 129
- G u t e n b e r g, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958 (Zitierweise: Einführung...)
- G u t e n b e r g, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre "Die Produktion", 18. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 1968 (Zitierweise: Grundlagen: Die Produktion...)
- G u t e n b e r g, E., Bilanztheorie und Bilanzrecht, in: ZfB 1965, S. 13 ff (Zitierweise: Bilanztheorie...)
- H a b e r s, K., Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers in den Harmonisierungsrichtlinien der EG, in: WPg 1978, S. 313 - 325
- H a g e s t, J., Zur Logik der prüferischen Überzeugungsbildung bei Jahresabschlußprüfungen, Diss., München 1975 (Zitierweise: Logik...)
- H a r d e r, U., Bilanzpolitik, Wiesbaden 1962
- H a r l e g a r d, S., Zentralisation oder Dezentralisation, Bern und Stuttgart 1971
- H a s e n a c k, W., Theorie und Praxis im Betriebe, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle, in: WPg 1955, S. 421 ff
- H a s e n a c k, W., Zur Wesensprbproblematic der Betriebskontrolle, in: BFuP 1952, S. 339 - 350
- H ä u s l e r, J., Planung als Zukunftsgestaltung, Wiesbaden 1969
- H e i n e n, E., Bewertung des Umlaufvermögens, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, (Hrsg.) Kosiol, E., Stuttgart 1970, S. 1657 - 1665
- H e i n e n E., Zur Problembezogenheit von Entscheidungsmodellen, in: WiSt, Heft 1 1972, S. 5 ff
- H e i n e n, E., Der entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB 1971, S. 429 - 440

- H e i n e n, E., Das Zielsystem der Unternehmung; Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Wiesbaden 1966 (Zitierweise: "Das Zielsystem...")
- H e i n e n, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968 (Zitierweise: "Einführung...")
- H e i n e n, E., Handelsbilanzen, 5. Aufl., Wiesbaden 1969 (Zitierweise: Handelsbilanzen 1969...)
- H e i n e n, E., Handelsbilanzen, 9. Aufl., Wiesbaden 1980 (Zitierweise: Handelsbilanzen...)
- H e i n e n, E., Industriebetriebslehre, Entscheidungen im Industriebetrieb, 2. Aufl., Wiesbaden 1972 (Zitierweise: Industriebetriebslehre...)
- H e l b l i n g, C., Wareninventur, Durchführung, Prüfung und Richtlinien, in: Der Schweizer Treuhänder, Zürich 1968, S. 278 ff
- H e l b l i n g, C., Revision im Jahre 2000, in: Zukunftsaufgaben der Revision, Bd. 49 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1981, S. 175 ff (Zitierweise: Revision im Jahre 2000...)
- H e l b l i n g, C., Bewertungsprobleme aus der Sicht des Abschlußprüfers im Hinblick auf seine Verantwortung, in: Rechtsgrundlagen und Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers, Bd. 45 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer 1980, S. 81 (Zitierweise: Bewertungsprobleme...)
- H a t f i e l d, H.R., Accounting, Its Principles and Problems, Lawrence, Kansas 66044, Box 3344 1971
- H e r r m a n n - H e u e r, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 18. Aufl., Köln 1950/77 (Zitierweise: Kommentar zur Est...)
- H e r t l e i n / M e i s s n e r, Abschluß und Prüfung der Unternehmungen einschließlich Steuerprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden 1956
- H e s s, J., Prüfung der Prüfer, in: Handelsblatt vom 26.01.1976, S. 3
- H i l l, W., F e h l b a u m, R., U l r i c h, P., Organisationslehre 1, 2. Aufl., Bern und Stuttgart 1976 (Zitierweise: Organisationslehre 1...)
- H i l l, W., F e h l b a u m, R., U l r i c h, P., Organisationslehre 2, 2. Aufl., Bern und Stuttgart 1976 (Zitierweise: Organisationslehre 2...)
- H i n t n e r, O., Praxis der Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Stuttgart 1949

- H i s , E., Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd. V, Das Obligationenrecht, Bern 1940
- H o f b a u e r , M.A., Sind Rückstellungen für die Kosten der Aufstellung und der Prüfung des Jahresabschlusses unzulässig, in: DStR 1974, S. 99 - 105
- H ö f f k e n , E., Die Bedeutung der Bilanzanalyse im Rahmen von Informationsrechnungen als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen, in: BFuP 1976, S. 408 ff
- H o f m a n n , R., Interne Revision, Organisation und Aufgaben, Konzernrevision, Opladen 1972
- H o f m a n n , W., Die Aufgaben der Inventur, in: DB 1964, S. 1197 - 1200
- H o l z e r , P.H. und L ü c k , W., Quality Control, Grundsätze zur Verbesserung der Prüfungsqualität, in: WPg 1975, S. 542
- H ö v e r m a n n , K., Zur Frage der Objektivierung von Prüftätigkeiten im Rahmen aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen, Diss., 1976 Köln 1976 (Zitierweise: Zur Frage der Objektivierung...)
- H ö v e r m a n n , K., Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 478 - 489 (Zitierweise: zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen...)
- H ö v e r m a n n , K., Grundsätze der Prüffelder - und Reihenfolgeplanung bei Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1979, S. 62 - 71 (Zitierweise: Grundsätze der Prüffelder - und Reihenfolgeplanung bei Jahresabschlußprüfungen...)
- H u m m i t z s c h , S., Die Organisation international tätiger Treuhandbetriebe, dargestellt am Beispiel amerikanischer Großbetriebe, Diss., Wien 1966
- H u n d h a u s e n , C., Werbung um Öffentliches Vertrauen - Public Relations, Essen 1951
- H u p p e r t z , E., Stille Reserven im aktienrechtlichen Jahresabschluß, in: BB 1979, S. 1243 - 1245 (Zitierweise: Stille Reserven...)
- H ü t t e m a n n , U., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, 2. unveränderte Auflage, Bd. II, Düsseldorf 1977
- H W B Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. völlig neu gestaltete Auflage, (Hrsg.) Grochla, E. und Wittmann, W., Stuttgart 1975, Bd. I/2,
- I l l e t s c h k o , L., Management und Betriebswirtschaft, Wien 1955

- I l l e t s c h k o, L., Die Publizität der Kapitalgesellschaften im Ausland, in: ZfhF 1958, S. 421 ff
- I n v e n t u r g u t a c h t e n des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 17.01.1933 in: RFH vom 01.02.1933 in: RStBl 1933, S. 1066
- I n s t i t u t der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: Zur Transformation der 4. EG-Richtlinie ins nationale Recht, in: Wpg 1979, Heft 1, S. 169 - 193 (Zitierweise: Zur Transformation...)
- I n s t i t u t der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Rundschreiben Nr. 21, Düsseldorf 1954
- I s a a c, A., Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1951
- J ä c k e l, G., Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der öffentlichen Hand, Hamburg-Berlin-Bonn 1960
- J ö h r, W., Das Problem der Wirtschaftsordnung, in: Individuum und Gemeinschaft. Festschrift zur 50-Jahr Feier der Handelshochschule St. Gallen, 1949, S. 237 ff
- J o n e s, M. H., Exekutive Decision Making, Homewood/III, 1957
- J u n k, H., Grundlagen und Entscheidungsmodelle für das optimale Werbeprogramm, Diss., Aachen 1971
- K ä f e r, K., Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. VIII, Obligationenrecht, 2. Abt.: Die kaufmännische Buchführung, hrsg. von Meier-Hayoz, erläutert von Karl Käfer, Bern 1981 (Zitierweise: Berner Kommentar...)
- K ä f e r, K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Zürich-Stuttgart 1964 (Zitierweise: Standardkostenrechnung...)
- K ä f e r, K., Kapitalflußrechnungen-Funds Statement. Liquiditätsnachweis, Bewegungsbilanz als 3. Jahresrechnung der Unternehmung, Stuttgart 1967
- K ä f e r, K., Die Bilanz als Zukunftsrechnung. Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmensbilanz, Heft 115 der Mitteilungen aus dem handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich, 3. verbesserte und ergänzte Auflage, Zürich 1978
- K a h l e, E., Betriebswirtschaftliches Problemlösungsverhalten-Theoretische Überlegungen zum Einfluß von Zielen und Entscheidungsmodellen auf die Lösung betriebswirtschaftlicher Probleme, Wiesbaden 1973
- K ä n z i g, E., Die Einzelbewertung des Geschäftsvermögens nach schweizerischem Steuerrecht, in: Oettle, K., Steuerlast und Unternehmungspolitik, Stuttgart 1971
- K ä n z i g, E., Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechts, in: B + V, 33. Jhrg. S. 127 ff

- K a r i g, K.P., Können im Vorratsvermögen stille Reserven gebildet werden? in: DB 1976, S. 589 - 595 (Zitierweise: Können im Vorratsvermögen...)
- K a r o l i, H., Die aktienrechtliche Publizität als Aufgabe, in: Der Schweizer Treuhänder 1970, S. 34 - 43 (Zitierweise: Die aktienrechtliche...)
- K e r n, W., Ziele und Zielsysteme in Betriebswirtschaften, in: WISU 7/1972 (Zitierweise: Ziele und...)
- K i c h e r e r, H.P., Kummer mit der Unabhängigkeit-Plädoyer für ein Aufsichtsamt, in: Der Volkswirt Nr. 16, 1969, S. 38 ff
- K i c h e r e r, H.P., Zum Begriff "Prüfungshandlungen", in: BFuP 1969, S. 585 f
- K i c h e r e r, H.P., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Betriebswirtschaftliche Schriften, Heft 41, Berlin 1970 (Zitierweise: Grundsätze...)
- K i r s c h, W., Entscheidungsprozesse, verhaltenswissenschaftliche Ansätze der Entscheidungstheorie 1970, Bd. 1
- K i s s i n g e r, J.N., A Study of Factors Which Affect Audit Evidence Accumulation, Diss., Michigan State University, 1974
- K l e i n, H.K., Heuristische Entscheidungsmodelle. Neue Techniken des Programmierens und Entscheidens für das Management, Wiesbaden 1971 (Zitierweise: Heuristische Entscheidungsmodelle...)
- K l e i n, F., O r l o p p, G., Kommentar, Abgabenordnung 1977, München 1977,
- K l i s, M., Überzeugung und Manipulation, Grundlagen einer Theorie betriebswirtschaftlicher Führungsstile, Wiesbaden 1970
- K l o i d t, H., Information und Dokumentation im Betrieb, in: HWB, 3. Aufl., Bd. 2, Stuttgart 1958, Sp. 2805
- K l u g e, V., Das Maßgeblichkeitsprinzip, Diss. Freie Universität Berlin, Berlin 1969
- K n a p p, H.J., Zur Logik des entscheidungsorientierten Ansatzes, in: ZfB, Wiesbaden 1972, S. 601, (Zitierweise: Zur Logik...)

- K o c h, H., Die Theorie des Gewinnvorbehalts als ungewissheitstheoretischer Ansatz, in: ZfbF 1978, S. 18 ff
- K o c h, H., Die zentrale Globalplanung als Kernstück der integrierten Unternehmensplanung, in: ZfbF 1972, S. 222 - 252
- K o c h, H., Aufbau der Unternehmensplanung, Wiesbaden 1977
- K o c h, H., Die Problematik des Niederstwertprinzips, in: WPg 1957, S. 5 ff
- K o c h, H., Zur Problematik des Teilwertes, in: ZfhF 1960, S. 327 ff
- K o c h, H., in: ZfhF 1953, S. 303 ff
- K o c h, H., Betriebliche Planung. Grundlagen und Grundfragen der Unternehmenspolitik, Wiesbaden 1961, (Zitierweise: Betriebliche Planung...)
- K o c h, H., Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966
- K o l a r i k, F.G., Die Buchführung als Allokationsproblem von heterograden Wahrscheinlichkeitsstichproben, Diss., Wien 1964
- K ö l n e r K o m m e n t a r zum Aktiengesetz von Kurt H. Biedenkopf, Carsten P. Claussen, Gerd Geilen, Hans-Georg Koppensteiner, Adolf Kraft, Heinrich Kronstein, Markus Lutter, Hans-Joachim Mertens, Wolfgang Zöllner, Hrsg. Zöllner, W., Köln-Berlin-Bonn-München 1971, (Zitierweise: Kölner Kommentar...)
- K ö n i g, R., (Hrsg.) Soziologie, Fischer-Lexikon, Bd. 10, Frankfurt 1958, S. 31 ff (Zitierweise: Soziologie...)
- K o r e i m a n n, D., Zum Informationsbegriff und seiner Beziehung zur Betriebswirtschaft, in: NB 1963, S. 49 ff
- K o r m a n n, B., Die Bewertungsprobleme des neuen Aktienrechts, in: BB 1966, S. 1277 - 1284
- v. K o r t z f l e i s c h, H., Information und Kommunikation in der industriellen Unternehmung, in: ZfB 1973, S. 551 ff
- K o s i o l, E., Grundlagen und Methoden der Organisationsforschung, Berlin 1959
- K o s i o l, E., Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962
- K o s i o l, E., Kostenrechnung, Wiesbaden 1964
- K o s i o l, E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Reinbek 1966 (Zitierweise: "Die Unternehmung...")

- K o s i o l, E., Aufwand in: HWB 1975, Sp. 281 ff
- K r a h, Steuerliche Besonderheiten bei schwebenden Geschäften, in: DStR 1959, S. 6 ff
- K r o p f f, B., Grundsätze der Rechnungslegung nach dem AktG 1965, in: NB 1966, S. 58 - 62
- K r o p f f, B., Aktiengesetz, Textausgabe des Aktiengesetzes vom 06.09.1965 und des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 06.09.1965 mit Begründung des Regierungsentwurfs, Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, Düsseldorf 1965 (Zitierweise: Abschlußbericht...)
- K r o e b e r - R i e l, W., Ideologische Komponenten der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, (Hrsg.) Eberlein G., Kröber-Riel, W., Leinfellner W., Forschungslogik der Sozialwissenschaften, Düsseldorf 1974, S. 285 - 303
- K r ü g e r, R., Grundlagen der Planung einer aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung, Diss., Münster 1968
- K r u s e, H.G., Die Grundsätze der Materiality und Consistency im Handels- und Steuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika, in: Zfb 1968, S. 446 ff
- K ü c k e n, N., Notwendigkeiten und Möglichkeiten einer Bilanzierungshilfe durch Erzeugnisbewertung bei langfristiger Fertigung, in: DB 1974, S. 1969 ff
- K ü h n, R. - K u t t e r, H., Kommentar zur Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung, 13. neu bearbeitete Aufl., Stuttgart 1979
- K u p s c h, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung über die Bilanzpolitik von Aktiengesellschaften, (Hrsg.) Schnutenhaus, R., Herne/Berlin 1975 (Zitierweise: Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung...)
- L a k a t o s, I., Falsifikation und die Methodologie wissenschaftlicher Forschungsprogramme, in: Lakatos, I., und Musgrave, A., (Hrsg.): Kritik und Erkenntnisforschung, Braunschweig 1974
- L a r e n s, K., Lehrbuch des Schuldrechts, 4. Aufl., Bd. 1, Allgemeiner Teil, München und Berlin 1960 (Zitierweise: Lehrbuch des Schuldrechts...)
- L e C o u t r e, W., Grundzüge der Bilanzkunde, Teil I, Wolfenbüttel 1949 (Zitierweise: Grundzüge der Bilanzkunde...)
- L e f f s o n, U., Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg 1969, S. 389 ff (Zitierweise: Das wirtschaftliche Prüfungswesen...)

- Leffson, U., Lippmann, K., Baetge, J., Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, Bd. 1 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster (Hrsg.) Leffson, U., Düsseldorf 1969 (Zitierweise: Zur Sicherheit...)
- Leffson, U., Zur Bedeutung des § 149 AktG und Art. 2, Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, in: ZfbF 1979, S. 213 ff
- Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 4. Aufl., Düsseldorf 1976 (Zitierweise: Die Grundsätze...)
- Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1977 (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung 1977...)
- Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, 2. Aufl., Wiesbaden 1980 (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung 1980...)
- Lenhard, Th., Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen, Bern und Stuttgart 1969
- Leunig, M., Die Bilanzierung von Beteiligungen, Düsseldorf 1970
- Lernher, H., Zielforschung in Unternehmungen, Studienreihe Betrieb und Markt, Bd. XX, (Hrsg.) Behrens, Chr./Bidlinaier, J., Wiesbaden 1975 (Zitierweise: Zielforschung...)
- Linos, B., F., The Accountants Enlarged Professional Responsibilities, in: The Journal of Accountancy 1973, S. 47 ff
- Lippmann, K., Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, (Hrsg.) Leffson, U., Bd. 4 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der westfälischen Wilhelms-Universität Münster, Münster 1970 (Zitierweise: Der Beitrag...)
- Lipse, R.G., Einführung in die positive Ökonomie, Studien-Bibliothek Kiepenheuer & Witsch, Köln 1971
- Littmann, E., Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 10. erweiterte Auflage, Stuttgart 1972
- Littmann, E., - Förger, K., Rückstellungen in Ertragsteuerbilanzen und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, Stuttgart 1967 (Zitierweise: Rückstellungen...)
- Lötlberger, E., Zur Theorie der Prüfung, in: WISO Wirtschaftsprüfung (Hrsg.) Bähr, G., Fischer-Winkelmann W.F., Munkert, K., München 1974 (Zitierweise: Zur Theorie...)

- L o i t l s b e r g e r, E., Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966 (Zitierweise: Treuhand- und Revisionswesen...)
- L o i t l s b e r g e r, E., Zur Theorie der Prüfung, Grundlagen der Buchprüfung, Veröffentlichung des Instituts für Organisation und Revisionswesen an der Hochschule für Welthandel, (Hrsg.) Illetschko, L., Bd. 1, Wien 1953 (Zitierweise: Zur Theorie...)
- L ü c k, W., Materiality in der internationalen Rechnungslegung, das pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers und der Grundsatz der Wesentlichkeit, Wiesbaden 1975 (Zitierweise: Materiality...)
- L u h m a n n, N., Funktionen und Folgen formaler Organisation, Berlin 1972
- L u t t e r, M., Der Wirtschaftsprüfer und seine Aufgaben in unserer Zeit, unverändertes, nur um einige Anmerkungen ergänztes Vortragsmanuskript, in: ZfB 1975, S. 228 ff
- L u t t e r, M., Der Wirtschaftsprüfer und seine Aufgaben in unserer Zeit, Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1975
- L u t z, B., Die Aussagefähigkeit des Rechnungswesens, St. Galler wirtschaftswissenschaftliche Forschungen - hrsg. von der Hochschule St. Gallen für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Bd. 20, Zürich und St. Gallen 1963 (Zitierweise: Die Aussagefähigkeit...)
- M a a ß e n, W., Sind Buchabschluß-, Prüfungs- und Beratungskosten rückstellungsfähig? in: Die steuerliche Betriebsprüfung, 1972 S. 231 - 236
- M a c h, J.G., / S i m o n, H.A., Organizations, New York 1958 (Zitierweise: Organizations...)
- M a n g, / M a u n z, / M a y e r, / O b e r m a i e r, Staats- und Verwaltungsrecht in Bayern, 4. Aufl., München 1975
- M a n n, G., Revisionswesen als wissenschaftliche Disziplin, in: BFuP 1967 S. 393 ff
- M a n n, G., Revisionswesen als wissenschaftliche Disziplin, in: WPg, 1974 S. 42, (Zitierweise: Revisionswesen...)
- M a t t e s s i c h, R., Messung und Bewertung, in: HWR, S. 1105 (Zitierweise: Messung...)
- M a r e t t e k, A., Steuerbilanz- und Unternehmenspolitik, Freiburg 1971
- M a r e t t e k, A., Ermessensspielräume bei der Bestimmung wichtiger aktienrechtlicher Wertansätze, in: WiSt 1976, S. 515 - 520 (Zitierweise: Ermessensspielräume...)

- M a r e t t e k, A., Bemerkungen zum Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips, in: StW 1971 b, S. 342 - 348 (Zitierweise: Bemerkungen...)
- M a u t z, R.K., / S h a r a f, H.A., The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, Menasha-Wisconsin 1970 (1964/1961), 2. Aufl. (Zitierweise: The Philosophy...)
- M a u t z, R.K., Fundamentals of Auditing, 2. Aufl., New York, London, Sydney 1964 (Zitierweise: Fundamentals of Auditing...)
- M a u t z, R.K., Evidence, Judgment and the Auditors Opinion, in: Jofa, Bd. 107, 1959 Nr. 4, S. 40 ff
- M a y e r, H.G., Begriff und Methodik der Systemprüfung, in: WPg 1974, S. 345 ff
- M e f f e r t, H., Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen, in: Beitrag zur Theorie der Kostenrechnung, Bd. 4 der Schriftenreihe: Die Betriebswirtschaft in Forschung und Praxis, (Hrsg.) Heinen, E., unter Mitwirkung von Börner, D., Kirsch, W., Meffert, H., Wiesbaden, 1968 (Zitierweise: Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen...)
- M e i e r, A., Rechtliche und tatsächliche Gestaltung der Jahresabschlußprüfung von Aktiengesellschaften, in: ZfHf, NF, 1959, S. 397 ff
- M e l l e r o w i c z, K., Unternehmenspolitik, Freiburg 1963 (Zitierweise: Unternehmenspolitik...)
- M e w e s, J., Die Bilanzierung von Rückstellungen bei Eventualverpflichtungen, Diss., Bern 1977
- M i e s, J., Wahlrechte bei Aufstellung der Bilanz? in: DB 1970, S. 1798 - 1803
- M i n i, D.L., Internal Control Evaluation and Audit Program Planning, Diss. Urbana (I 11), 1964, S. 115
- M i n t z, W., Prüfungsmethoden, in: WPg 1980, S. 89 - 97
- M i r o w, H.M., Kybernetik, Grundlagen einer allgemeinen Theorie der Organisation, Wiesbaden 1969
- M i t t e l b a c h, R., Handbuch der Rückstellungen und Rücklagen im Steuerrecht, Köln 1978 (Zitierweise: Handbuch der Rückstellungen...)
- M o h r, H., Das Vergleichbarkeitspostulat im Bilanzwesen in Theorie und Praxis, in: DB 1967, S. 118 f
- M o n t g o m e r y's Auditing, hrsg. von Lenhard, Norman, J., and Defliese, PL, 8 Ed., New York o.J. (1957), S. 79

- M o o n i t z, M., The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study No. 1 des American Institute of Certified Public Accountants, New York 1961
- M o r n e r, P., Abgehakt und blind gesiegelt, in: Manager-Magazin 1975 Heft 1, S. 62 ff
- M o x t e r, A., Bilanzierung und unsichere Erwartungen, in: ZfbF 1962, S. 60 ff
- M o x t e r, A., Ist bei drohendem Unternehmenszusammenbruch das bilanzrechtliche Prinzip der Unternehmensfortführung aufzugeben? in: WPg 1980, S. 345 ff (Zitierweise: Unternehmenszusammenbruch...)
- M o x t e r, A., Aussagegrenzen von Bilanzen, in: WISU 1975, S. 325 - 329 (Zitierweise: Aussagegrenzen...)
- M o x t e r, A., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF 1966, S. 28 - 59 (Zitierweise: Die Grundsätze...)
- M o x t e r, A., Bilanzlehre, Wiesbaden 1974 (Zitierweise: Bilanzlehre...)
- M ü l l e r - F r o e h l i c h, P., Ist der Abschlußprüfer ein Organ der Aktiengesellschaft? in: WPg 1972, S. 545 ff
- M ü l l e r - K r ö n c k e, G.A., Entscheidungsmodelle für die Steuerbilanzpolitik, Betriebswirtschaftliche Studien 22, Berlin 1974 (Zitierweise: Entscheidungsmodelle...)
- M ü l l e r - L i e b e r m a n n, P., Die Bilanzierung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung als steuerliches Problem, Diss. München 1968 (Zitierweise: Die Bilanzierung...)
- M ü l l e r, W., Ziele von Organisationen, in: Die Unternehmung 1977, S. 6 ff (Zitierweise: Ziele...)
- M ü l l e r, W., Entwicklungsstufen der Organisationstheorie: "Neoklassische Organisationstheorie", in: WISU 1976, S. 201 - 206
- M ü n c h, B., Die Problematik der "Sonderposten mit Rücklageanteil im Jahresabschluß der AG", in: DB 1973, S. 833 - 841 und 885 - 889
- M ü n s t e r m a n n, A., Realisation und Rechnungswesen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesen, S. 1493 - 1499
- M u t z e, O., Gewinnverwirklichung und Berücksichtigung von Risiken bei langfristigen Rücklagen, in: AG 1969, S. 275 - 281
- N a t e r, P., Das Rechnungswesen als Informationssystem, Diss., St. Gallen 1977

- N e h e r, M.K. und N e h e r, M.W., Widersprechen sich Finanzgerichtsbarkeit und Zivilgerichte in der Frage des Orts der Geschäftsführung ausländischer GmbH-Geschäftsführer? in: GmbH-Rundschau, Heft 3, 1980 S. 64 ff
- N e s t l e, D.H., Die Inventur zum Jahresende, Betriebswirtschaftliche Aspekte-Gesetzliche Anforderungen, in: BB 1973, S. 1620 - 1628 (Zitierweise: Die Inventur...)
- N e u b e r t, H., Internal Control, Düsseldorf 1959
- N e u b e r t, H., Internal Control und Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, in: WPg 1960, S. 174 ff
- N e w t o n, L.K., The Risk Factor in Materiality Decisions, in: The Accounting Review 1977, S. 98 ff
- N o w a k, P., Inventur und Inventar, in: HWB, Bd. 2, Stuttgart 1958 Sp. 2865 - 2871
- O b e r e n d e r, P., Die Zielfunktion eines Unternehmens, Kritische Bemerkungen zu Untersuchungen des Instituts für Industrieforschung und betriebliches Rechnungswesen der Universität München, in: ZfB 1974, S. 208 ff
- O d i o r n e, G.S., Management by Objectives, New York 1965
- O e t t l e, K., Über den Charakter öffentlich wirtschaftlicher Zielsetzungen, in: ZfbF 1966, S. 247 ff
- O h n e V e r f a s s e r, Buchmäßige Behandlung der Kommissionsgeschäfte, in: DB 1964, S. 1570 ff
- O h n e V e r f a s s e r, Grundsätzliches zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, in: DB 1965, S. 1683 - 1685
- P a l a n d t, Bürgerliches Gesetzbuch, Kurzkommentar, bearbeitet von Dankelmann, B., u.a., 32. neu bearbeitete Aufl., München 1973
- P a r c z y k, W., Stille Rücklagen im Aktienrecht, Wiesbaden 1969 (Zitierweise: Stille Rücklagen...)
- P a r z e n, E., Stochastic Processes with Applikation to Science and Engineering, San Franzisko, 1961
- P f ä n d e r, A., Logik, 3. Aufl., Tübingen 1963
- P f a n z a g e l, J., Allgemeine Methoden der Statistik, Bd. I, Elementare Methoden unter besonderer Berücksichtigung der Anwendung in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 2. Aufl., Berlin 1964 (Zitierweise: Allgemeine Methoden der Statistik...)

- P o e n s g e n, O.H., Geschäftsbereichsorganisation, Opladen 1973
- P o p p e r, K.R., Die Normalwissenschaft und ihre Gefahren, in: Lakatos, J., und Musgrave, A., (Hrsg.): Kritik und Erkenntnisfortschritt, Braunschweig 1974
- P o p p e r, K.R., Logik der Forschung, Tübingen 1966, (Zitierweise: Logik der...)
- P o t t h o f, E., Ist die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses auf Konflikt ausgelegt? in: WPg 1980, S. 322 - 325
- P o u g i n, E., Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Düsseldorf 1959
- P o u g i n, E., Die Sozialverpflichtung des Wirtschaftsprüfers, in: BFuP 1976, (Zitierweise: Die Sozialverpflichtung...)
- R a c k l e s, R., Das Problem der repräsentativen Auswahl bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung, Diss., Frankfurt/Main 1961
- R a f f e, H., Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, Göttingen 1974
- R a t i o n a l i s i e r u n g s k u r a t o r i u m der Deutschen Wirtschaft, System und Grundsätze der innerbetrieblichen Überwachung, Heft 11 der Schriftenreihe des Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung im RKW, Berlin 1964
- R a y, I.C., Classification of Audit Evidence, in: Jofa, Bd. 117 No. 3, S. 42 ff, 1964
- R e v i s i o n s h a n d b u c h der Schweiz, (Hrsg.): Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, unveränderter Nachdruck 1976 mit 2. Lieferung 1979, Zürich 1971 und 1979 (Zitierweise: Revisionshandbuch der Schweiz...)
- R i c h t e r, H., Zum Begriff "Vorratsvermögen", in: Deutsches Steuerrecht 1968, S. 407 ff (Zitierweise: Zum Begriff "Vorratsvermögen...")
- R i c h t e r, M., Die Stellung des Abschlußprüfers im Entscheidungs- und Kontrollprozeß der Aktiengesellschaft, in: Die Betriebswirtschaft 1978, S. 23 ff
- R i c h t e r, M., Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, Köln-Berlin-Bonn-München 1975
- R i c h t e r, M., Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, in: WPg 1975, S. 35 ff

- R i s s e, H., Bedeutungswandel beim Rückstellungsbegriff, in: BB 1976, S. 1165 ff, 1549 ff
- R o s e n a u, H., Schwebende Geschäfte der Unternehmer im Steuerrecht, in: BB 1972, S. 167 ff
- R ö s s l e r, T r o l l, L a n g n e r, Bewertungsgesetz, Vermögensteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., München 1975
- R ü c k l e, D., Interessenausgleich und wirtschaftliche Aufgabenteilung bei der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: ZfB 1975, S. 517 - 537 (Zitierweise: Interessenausgleich...)
- R ü h l i, E., Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, Festschrift für Karl Käfer, hrsg. von Anghern, O., und Künzi, H.P., Stuttgart 1968
- R ü h l i, E., Ein Ansatz zu einem integrierten kooperativen Führungskonzept, in: Kirsch, W., Unternehmensführung und Organisation, Wiesbaden 1972, S. 75 ff
- R ü h l i, E., Unternehmensführung und Unternehmenspolitik, Bd. 2, Bern und Stuttgart 1978
- S a v a r y, I., Le Parfait Negociant. Nouvelle Edition par M. Philemont-Louis Savary, Bd. 1, Paris 1757.
- S e b i g e r, H., Tendenzen der Rückstellungsbildung, in: DStR 1975, Heft 12, S. 333 - 340 (Zitierweise: Tendenzen...)
- S E C Regulation S-X Rule 1-02,
- S e i f f e r t, H., Einführung in die Wirtschaftstheorie, 3. Aufl., Bd. 1, München 1971
- S e i w e r t, L., Das Zielsystem der Unternehmung, in: WISU Studienblatt 10, 1978 (Zitierweise: Das Zielsystem...)
- S e l c h e r t, F.W., Bilanzpolitik und Jahresabschlußprüfung, in: WISU 4/78, S. 168 ff (Zitierweise: Bilanzpolitik...)
- S e l c h e r t, F.W., Zur Diskussion um das Erkenntnisobjekt des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesen, in: WiSt 1972, S. 103 - 107
- S e l c h e r t, F.W., Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen, in: ZfbF 1978, S. 138 ff (Zitierweise: Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen...)

- S e l c h e r t, F.W., Bedeutung externer Revisionen für Entscheidungen in der Betriebswirtschaft, in: BFuP 1970, S. 548 - 564 (Zitierweise: Bedeutung externer...)
- S e l c h e r t, F.W., Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, in: ZfB 1972, S. 161 ff
- S e l c h e r t, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, Durchführung und Probleme, Wiesbaden 1979 (Zitierweise: Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...)
- S e m l e r, J., Schwerpunkte der Unternehmensaufsicht durch den Aufsichtsrat-Öffentlichkeitsvorstellungen, Gesetzesvorgabe und Alltagsanforderung, in: BFuP 1977, S. 521 ff (Zitierweise: Schwerpunkte der...)
- S i e b e n, G., Formaltestat oder materielle Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform? Ein Bochumer Symposium, (Hrsg.) Busse, v. Colbe, W., Lutter, M., Wiesbaden 1977 (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung heute...)
- S i e b e n, G., Kritische Würdigung der externen Rechnungslegung unter besonderer Berücksichtigung von Scheingewinnen, in: ZfbF 1974, S. 153 ff (Zitierweise: Kritische Würdigung...)
- S i e b e n, G., Geldwertänderung und Bilanz, in: BB 1971, Beilage 5/71
- S i e b e n, G./B r e t z k e, W.-R., Zur Frage der Automatisierbarkeit von Beurteilungsprozessen bei der Jahresabschlußprüfung, in: WPg 1972, S. 322 ff
- S i e b e n, G./B r e t z k e, W.-R., Theorie der Prüfung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, (Hrsg.) Grochla, E., und Wittmann, W., 4. Aufl., Stuttgart 1975, Sp. 3274 ff (Zitierweise: Theorie ...)
- S i e b e n, G./G ö t z k e, W., Forschungsstrategische Perspektiven der Betriebswirtschaftslehre bei gesellschaftsbezogener Betrachtung der Unternehmung-Ein Ansatz zur Systematisierung neuerer betriebswirtschaftlicher Forschungsaktivitäten, in: BFuP 1975, S. 43 ff
- S i m o n, H.A., Perspektiven der Automation für Entscheider, Quickborn 1966
- S i m o n, H.A., Models of Man, New York/London 1957
- S k i n n e r, R.M., and A n d e r s o n, R.J., Analytical Auditing, An outline of the flow chart Approach to Auditors, Toronto 1966 (Zitierweise: Analytical Auditing...)
- S m i t h, K.A., An Examination of the Nature and Measurement of Internal Control in Audit Environments, Diss., University of Texas in Austin 1971 (Zitierweise: An Examination...)

- S n a v e l y, H.I., Accounting Information Criteria, in: The Accounting Review, New York 1967, S. 232 ff
- S o r e n s e n, I.E., Bayesian Analysis in Auditing, in: The Accounting Review 7/1969, S. 555 ff
- S p e r l, A., Prüfungsplanung, Bd. 12 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster (Hrsg.) Leffson, U., Düsseldorf 1978 (Zitierweise: Prüfungsplanung...)
- S p i e t h, E., Zur Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft, Festschrift für Ernst Knorr (Hrsg.) Erwin Pougin und Klaus v. Wysocki, Düsseldorf 1968, S. 141 - 168
- S p i e t h, E., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur in steuerrechtlicher Betrachtung, Köln o.Jhrg., (1956) (Zitierweise: Grundsätze...)
- S p i e t h, E., in: WPg 1970, S. 415 ff
- S p ö r l e i n, H., Die Inventur nach Handelsrecht und nach Steuerrecht, in: Rechtsarchiv der Wirtschaft, Gruppe Steuerrecht, 2. Aufl., Stuttgart-München-Hannover 1955, 3. Aufl., Stuttgart 1958 (Zitierweise: Die Inventur...)
- S w o b o d a, P., Die betriebliche Anpassung als Problem des betrieblichen Rechnungswesen, Wiesbaden 1964, S. 66 ff
- S z y p e r s k i, N., Das Rechnungswesen als Informationssystem, in: HWR, Stuttgart 1970, S. 1516
- S z y p e r s k i, N., Das Setzen von Zielen - Primäre Aufgabe der Unternehmensleitung, in: ZfB 1971, S. 650 f, (Zitierweise: Das Setzen...)
- S z y p e r s k i, N., Unternehmensinformatik. Grundlegende Überlegungen zu einer Informationstechnologie für Unternehmen; Arbeitsbericht 68/2, Forschungskreis Informationssysteme. Betriebswirtschaftliches Institut für Organisation und Automation an der Universität zu Köln, Köln 1968
- S c h ä f e r, E., Die Unternehmung, 4. Aufl., Köln 1961
- S c h ä f e r, W., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Forderungen Beiträge zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, Bd. 3 der Schriften der Schmalenbach Gesellschaft, 2. Aufl., Düsseldorf 1971 (Zitierweise: Grundsätze...)
- S c h e r p f, P., Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971

- S c h e r p f, P., Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Köln 1967 (Zitierweise: Die aktienrechtliche...)
- S c h e t t l e r, K., Planung der Jahresabschlußprüfung. Ein Beitrag zur Theorie der Prüfung, Wiesbaden 1971 (Zitierweise: Planung der Jahresabschlußprüfung...)
- S c h i e m e n z, B.,/ S e i w e r t, L., Ziele und Zielbeziehungen in der Unternehmung, in: ZfB 1979, S. 584 ff (Zitierweise: Ziele und...)
- S c h i l d b a c h, Th., Zum Verhältnis von Paragraph 149 Abs. 1 Satz 2 Aktiengesetz zu den Paragraphen 153 bis 156 Aktiengesetz, in: WPg 1978, S. 617 - 624 (Zitierweise: Zum Verhältnis...)
- S c h i l d b a c h, Th., Aufgaben, Struktur und Inhalt der Rechnungslegungsinstrumente bei Gesellschaften mit mehreren Beteiligten, dargestellt am Beispiel von Publikumsaktiengesellschaften. Versuch einer deduktiven Ableitung aus den Interessen der Unternehmensbeteiligten, Diss., Köln 1973
- S c h i n d l e r, R., Die Publizitätsvorschriften bei der Rechnungslegung der AG, Diss., Bern 1967
- S c h m a l e n b a c h, E., Abschreibungen bei Preisveränderungen von Anlagegegenständen, in: ZfhF 1949, S. 56 ff
- S c h m a l e n b a c h, E., Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln 1962
- S c h m a l e n b a c h, E., Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, in: ZfhF 1919, S. 77 ff
- S c h m a l t z, R., Prognose-Publizität, in: Der Schweizer Treuhänder 1979, Heft 3, S. 12 ff
- S c h m i d, R.M. Die Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens nach Schweizerischem Aktienrecht, Zürich 1958
- S c h m i d t / M e y e r - L a n d r u t, Großkommentar AktG, 2. Aufl.
- S c h m i d t, H., Philosophisches Wörterbuch, 18. Aufl., hrsg. von Georgi Schischhoff, Stuttgart 1969
- S c h m i d t, R.-D., Wirtschaftslehre der Unternehmung, Grundlagen, Stuttgart 1969
- S c h m i d t - S u d h o f f, Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Schriftenreihe: Betriebswirtschaftliche Beiträge, (Hrsg.) Münstermann, H., Bd. 10, Wiesbaden 1967 (Zitierweise: Unternehmerziele...)

- S c h n e i d e r, D., Unternehmerziele und Unternehmensrechnung, in:  
Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung, (Hrsg.)  
Busse von Colbe, 1969, S. 19 - 23
- S c h n e i d e r, D., Investition und Finanzierung, Lehrbuch der  
Investitions-Finanzierungs- und Ungewißheitstheorie, in:  
Moderne Lehrtexte, Wirtschaftswissenschaften, Bd. 4, 3. Aufl.,  
Köln und Opladen 1974
- S c h n e i d e r, K., Zur Veröffentlichung der Grundsätze ordnungs-  
mäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen durch das Institut der  
Wirtschaftsprüfer, in: WPg 1967, S. 141 ff
- S c h ö n e n b e c k, A., Bilanzierung drohender Verluste aus schwe-  
benden Geschäften, in: DB 1962, S. 1282 ff
- S c h ö n l e / D o h m, Die Unabhängigkeit der Revisionsstellen von  
Banken und Anlagefondsleitungen, Zürich 1974
- S c h u c a n y, E., Kommentar zum schweizerischen Aktienrecht, 2. Aufl.,  
Zürich 1960
- S c h r e i e r, J., Kontrolle und Revision, Hamburg o.J. (1925)
- S c h r u f f, L., Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem  
Recht, 4. EG-Richtlinie, Düsseldorf 1978
- S c h r u f f, L., Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungs-  
mandate, Bd. 8 der Schriftenreihe des Instituts für Revisions-  
wesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, (Hrsg.)  
Leffson, U., Düsseldorf 1973
- S c h u l t e, E.B., Quantitative Methoden der Urteilsgewinnung bei  
Unternehmensprüfungen, Bd. 3 der Schriftenreihe des Instituts für  
Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster,  
(Hrsg.) Leffson, U., Düsseldorf 1970 (Zitierweise: Quantitative  
Methoden...)
- S c h u l z e - O s t e r l o h, J., Zur öffentlichen Funktion des Ab-  
schlußprüfers, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesell-  
schaftsrecht, 1976, S. 417 ff
- S c h u l z e z u r W i e s c h, D.W., Grundsätze ordnungsmäßiger  
aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1963  
(Zitierweise: Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahres-  
abschlußprüfung...)
- S c h u l z e z u r W i e s c h, D.W., Grundsätze ordnungsmäßiger  
aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, in: WISO Wirtschafts-  
prüfung, Allgemeine Prüfungslehre, S. 209 - 234
- v. S t e i g e r, F., Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz,  
4. Aufl., Zürich 1970

- S t e i n e r, G., Anwendung mathematischer Methoden zur Ermittlung von Garantierückstellungen, in: DB 1971, S. 158 - 160
- S t e f f e n, F., Erich Gutenbergs Weg zur theoretischen Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB 1972, S. 849 ff (Zitierweise: "Weg zur...")
- S t e l l u n g n a h m e des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Zur Transformation der 4. EG-Richtlinie ins nationale Recht, in: WPg 1979, S. 169 ff (Zitierweise: Zur Transformation...)
- S t e p h a n, E., Zur Bildung von Rückstellungen für selbständig bewertbare betriebliche Lasten, in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1974, Heft 3, S. 52 - 56 (Zitierweise: Zur Bildung von Rückstellungen...)
- S t e v e n s, S.S., Mathematics measurement and psychophysics, in: Stevens, S.S., (Hrsg.), Handbook of experimental psychology, 3. Aufl., London, New York 1960
- S t r a s s e r, H., Zielbildung und Steuerung der Unternehmung, Wiesbaden 1966
- S t r e b e l, H., Zur Gewichtung von Urteilskriterien bei mehrdimensionalen Zielsystemen, in: ZfB 1972, S. 91 ff
- S t r e u l i, J., Die Bewertung der Warenvorräte in unternehmungswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerwirtschaftlicher Sicht unter besonderer Berücksichtigung von Wertveränderungen, Diss., Zürich 1977 (Zitierweise: Die Bewertung...)
- S t r o b e l, W., Zur neueren Diskussion in der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorie, (Besprechungsaufsatz), in: ZfB 1957, S. 390 (Zitierweise: Zur neueren Diskussion...)
- S t ü t z e l, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie, in: Sonderdruck der ZfB 1967, S. 314 ff, (Zitierweise: Bemerkungen...)
- v o n d e r T a n n, Zeiteinsparung beim Prüfen durch Planung des Prüfungsablaufs, Anleitung der Mitarbeiter und Arbeitseinteilung, in: WPg 1953, S. 346 ff
- T h e I n s t i t u t e of Chartered Accountants in England and Wales: The Interpretation of "Material" in Relation to Accountants, in: The Accountants Handbook V 10
- T h e I n s t i t u t e of Chartered Accountants in England and Wales: General Principles of Auditing, London 1961

- T h e i s s, H., Zur Bildung und Variation des Zielausmasses der Unternehmung, Ein Beitrag zur Theorie der Unternehmerziele, Diss., München 1969
- T h o m a s, J., Bedeutungswandel beim Rückstellungsbegriff, in: BB 1976, S. 1165 - 1176
- T h o m p s o n, J.D., and M c. E w e n, W.J., Organizational Goals and Environment: Goal Setting as an Interaction Process, in: American Soziological Review 1958, S. 23 ff
- U E C, Empfehlung der UEC zu den Berufsgrundsätzen, in: Europäische Studien über Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf 1977, S. 20 ff
- U E C - E m p f e h l u n g zur Abschlußprüfung, Nr. 4 vom 3. März 1978, veröffentlicht von der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1979
- U E C, Die Prüfung des Jahresabschlusses, Düsseldorf 1977
- U e l n e r, in: StbJb 1976/77
- U l r i c h, H., Die Unternehmung, Die Unternehmung als produktives soziales System, Grundlagen der allgemeinen Unternehmungslehre, Schriftenreihe " Unternehmung und Unternehmungsführung", 2. überarbeitete Auflage, Bern - Stuttgart 1970 (Zitierweise: "Die Unternehmung...")
- v a n d e r V e l d e, K., Problematisches zu den Anschaffungskosten, in: DB 1964, S. 526 - 529
- v a n d e r V e l d e, K., Kritische Bilanzposten, in: StbJb 1956/57, Abschn. II, S. 359 ff
- V e l l g u t h, H.K., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Leipzig 1938
- V i s c h e r, P., Simultane Produktions- und Absatzplanung. Rechnungstechnische und organisatorische Probleme mathematischer Programmierungsmodelle, Wiesbaden 1967
- V o g e l, H., "Zur Bildung von Rückstellungen im Steuerrecht", in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1977/78, S. 232 ff (Zitierweise: Zur Bildung von Rückstellungen...)
- V o l t m e r, W., Rechnungsabgrenzung als Inventurproblem, in: DB 1957, S. 87 - 89
- W a l d e r, E., Unternehmer- und Publikumsaktionäre, Winterthur 1950
- W a l t h e r, A., Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, Bd. 2: "Die Unternehmung", Zürich 1953

- Ward, Bart Hopkins, A Decision Theoretic Approach to the Resolution of Measurement Issues in Auditing, Diss., Evanston, Illinois 1973
- Weber, K., Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses, in: DB 1979, S. 609 ff
- Weidemann, E., Probleme der Industriebilanz, Zum Problem der Herstellungskostenermittlung, Zürich 1942
- Weilenmann, P., Rückstellungen und Rücklagen, Eine bilanztheoretische Untersuchung, Diss., Zürich 1969, (Zitierweise: Rückstellungen und Rücklagen...)
- Weinberger, O., Rechtslogik 1970
- Werninger, G., Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich - steuerlich, Wiesbaden 1960, (Zitierweise: Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich - steuerlich...)
- Wiedmann, H., Die Prüfung des internen Kontrollsystems, in: WPg 1981, S. 705 ff, (Zitierweise: Die Prüfung des internen Kontrollsystems...)
- Wilke, H. Grundsatzfragen zur steuerlichen Behandlung schwebender Geschäfte bei langfristiger Auftragsabwicklung, in: DB 1973, S. 1567 - 1574
- Will, H.J., Audit Command Language - eine Prüfungssprache für computergestützte Prüfungshandlungen (Teil I), in: WPg 1974, S. 625 - 631
- Witte, E., Führungsstile, in: Handwörterbuch der Organisation, (Hrsg.) Grochla, E., Stuttgart 1969, S. 595 - 602
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, bearbeitet von Budde W.D., Dietrich, W., u.a., (Hrsg.) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1973 (Zitierweise: WP-Handbuch 1973...)
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1977, bearbeitet von Budde, W.D., Dietrich, W. u.a., (Hrsg.) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1977 (Zitierweise: WP-Handbuch 1977...)
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981, bearbeitet von Budde, W.D., Dietrich, W. u.a., (Hrsg.) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1981 (Zitierweise: Wirtschaftsprüfer Handbuch 1981...)

- W i r t s c h a f t s p r ü f e r k a m m e r: Mitteilungsblatt der WP-Kammer Nr. 31, Düsseldorf 1969
- W i r t s c h a f t s p r ü f e r k a m m e r: Verlautbarungen anlässlich der Sitzung vom 11./12.08.1968, in: Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 18, 1966
- W i r t s c h a f t s p r ü f e r k a m m e r: Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer gemäß § 57 Abs. 1 WPO, festgestellt von der WP-Kammer, Stand. 1. Dez. 1977 (Zitierweise: Richtlinien für die Berufsausübung...)
- W I S O, Wirtschaftsprüfung, Allgemeine Prüfungslehre. Texte zusammengestellt von Gottfried Bähr, Wolf, F., Fischer-Winkelmann, Michael Munkert, München 1974 (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung, Allgemeine Prüfungslehre...)
- W i t t m a n n, Systemprüfung und ergebnisorientierte Prüfung, Diss., 1981
- W i t t m a n n, W., Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959 (Zitierweise: Die Unternehmung...)
- W h o r f, B.L., The Hopi Language, in: Linguistic Structures of Native America, (Hrsg.) Hoigir, H., New York 1946, S. 158 - 183
- W ö h e, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, 4. Aufl., München 1971 (Zitierweise: Bilanzierung...)
- W ö h e, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin und Frankfurt 1965 (Zitierweise: "Einführung...")
- W ö h e, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, München 1966 (Zitierweise: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre...)
- W ö h e, G., Unternehmensformen, Management-Enzyklopädie, Bd. 5, München 1971
- W o j d a k, R., Levels of objectivity in the Accounting Process, in: Accounting Review 1970, S. 887 f
- W ö r n e r, G., Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht, Bonn 1978 (Zitierweise: Bilanzierung...)
- W ö r t e r b u c h der Wirtschaft, begründet von Bülow, F., fortgeführt von Langen, H., 5. erweiterte Auflage, Stuttgart 1967
- W u l f, K., Die Planung der Prüfung des Jahresabschlusses - Beispiel einer Fertigungs-Aktiengesellschaft mittlerer Größe - in: Wpg 1959, S. 509 - 533 (Zitierweise: Die Planung...)

- v. W y s o c k i, K., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 2. vollständig neu bearbeitete Auflage, München 1977 (Zitierweise: Grundlagen...)
- v. W y s o c k i, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen - Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, München 1972 (Zitierweise: "Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen...")
- Z e p f, G., Der Prozeß der Zielbildung in Unternehmungen aus verhaltenstheoretischer Sicht, in: ZfO 1970, S. 71 - 79
- Z i e m e r, H., H a a r m a n n, H., L o o s e, Ch., Rechtsschutz in Steuersachen, Handbuch des Rechtsschutzes von Finanzbehörden, Finanzgerichten, dem Bundesfinanzhof und dem Bundesverfassungsgericht, Bd. II, Bonn 1978
- Z i m m e r m a n n, E., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954 (Zitierweise: Theorie und Praxis...)
- Z ü n d, A., Kontrolle und Revision in der multinationalen Unternehmung, Bern - Stuttgart 1973 (Zitierweise: Kontrolle...)



E r s t e r   T e i l

Problemorientierung

und

Das Zielsystem der externen Jahres-  
abschlußprüfung

vorgelegt von

Max Neher  
Kempten

und

Martin Maurer  
Stuttgart



## G L I E D E R U N G

### E r s t e r   T e i l

- 0.                    Problemorientierung
- 1.                    Das Zielsystem der externen Jahresabschlußprüfung
- 1.1                  Die externe Jahresabschlußprüfung als Element des Kontrollzusammenhanges der Unternehmung
- 1.1.1                Überwachung als Funktionsbereich
- 1.1.2                Begriffliche Grundlegung und Abgrenzung
- 1.1.2.1              Die Überwachungsfunktion als Regelkreis
- 1.1.2.1.1            Struktur und Prozeß der Überwachung
- 1.1.2.1.2            Definition der Überwachung
- 1.1.2.2              Revision-Prüfung-Kontrolle-Control
- 1.1.2.3              Interne und externe Überwachungsvorgänge
- 1.1.2.4              Externe Jahresabschlußprüfung
- 1.1.3                Das Überwachungssystem
- 1.2                   Prüfziele
- 1.2.1                Anforderungen an Ziele und Zielformulierung
- 1.2.2                Die Bedeutung von Zielwirkungen
- 1.2.3                Zielbeziehungen
- 1.2.3.1              Horizontale Zielbeziehungen
- 1.2.3.2              Vertikale Zielbeziehungen
- 1.2.3.2.1            Zielpräferenzen
- 1.2.3.2.2            Zielhierarchien
- 1.2.4                Zielbildung und Zielfixierung

- 1.2.4.1 Unternehmungszielbildung
- 1.2.4.2 Modifikationen der Prüfzielbildung
- 1.2.5 Anforderungen an ein strukturiertes Zielsystem
- 1.2.6 Die Komplexität des Prüfzielsystems
  - 1.2.6.1 Die Ziele externer Jahresabschlußprüfung aus entscheidungstheoretischer Sicht
    - 1.2.6.1.1 Entscheidungsprozeßinitiierung
    - 1.2.6.1.2 Entscheidungsprozeßrealisierung
  - 1.2.6.2 Die Ziele externer Jahresabschlußprüfung aus informationstheoretischer Sicht
    - 1.2.6.2.1 Der Jahresabschluß als Informationsquelle
    - 1.2.6.2.2 Die Adressaten des Jahresabschlusses und ihre Interessen
      - 1.2.6.2.2.1 Das Interesse der Geschäftsleitung
      - 1.2.6.2.2.2 Das Interesse der Aufsichtsorgane
      - 1.2.6.2.2.3 Das Interesse der Outsiders
    - 1.2.6.2.3 Die Informationssicherung für die Adressaten des Jahresabschlusses
      - 1.2.6.2.3.1 Bilanzzwecke und Bilanzpolitik
      - 1.2.6.2.3.2 "Objektivierungsinstrument" Jahresabschlußprüfung
- 1.2.7 Die Ziele externer Jahresabschlußprüfung in der betriebswirtschaftlichen Prüfungsliteratur
- 1.2.8 Beispiel eines Zielsystems externer Jahresabschlußprüfung

V E R Z E I C H N I S

der Abbildungen

E r s t e r T e i l

- Abb. I/ 1 : Einfacher Regelkreis
- Abb. I/ 2 : Externe Jahresabschlußprüfung als integrativer Bestandteil des Kontrollzusammenhangs
- Abb. I/ 3 : Zusammenhang zwischen Zielsystem und Zielerreichungsgraden
- Abb. I/ 4 : Zielbeziehungstypen
- Abb. I/ 5 : Anforderungen an ein Zielsystem
- Abb. I/ 6 : Jahresabschlußfunktionen
- Abb. I/ 7 : Der externe Jahresabschluß als Informationssystem
- Abb. I/ 8 : Mögliche Bilanzzwecke
- Abb. I/ 9 : Sicherungsfunktion der Jahresabschlußprüfung
- Abb. I/10 : Zieltypen in der Prüfungsliteratur
- Abb. I/11 : Beispiel eines Zielsystems der Abschlußprüfung



0 Problemorientierung

Folgt man der überwiegenden Zahl fachspezifischer Meinungen<sup>1)</sup>, so konstituiert die (externe) Jahresabschlußprüfung als Teilgebiet der wissenschaftlichen Disziplin "Revisionswesen" einen Problembestandteil der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre.

Nach Leffson<sup>2)</sup> "...gehört das wirtschaftliche Prüfungswesen zum Funktionsbereich 'Überwachung' und hat einen eindeutigen Standort im System der Unternehmensfunktionen."

Aus dieser Zugehörigkeit folgt, daß die Jahresabschlußprüfung den Wissenschaftskriterien und -anforderungen der Betriebswirtschaftslehre zu entsprechen hat. "Aufgabenstellung und Lösungsansätze der Betriebswirtschaftslehre finden (aber)<sup>3)</sup> in arteigenen Systementwürfen der Fachvertreter ihren Niederschlag."<sup>4)</sup>

---

1) vgl. Mann, G., Revisionswesen als wissenschaftliche Disziplin, in: Wirtschaftsprüfung, Allgemeine Prüfungslehre, Hrsg. Bähr, G., Fischer-Winkelmann, W.F., Munkert, M., München 1974, S. 42, (Zitierweise: Revisionswesen...), und Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1977, S. 10/11, (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung 1977); anderer Meinung wohl Wöhe, G., Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin und Frankfurt 1965, S. 100, (Zitierweise: Einführung...), Mellerowicz, K., Unternehmenspolitik, Freiburg 1963, S. 297 und indirekt Gutenberg, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958, S. 51, (Zitierweise: Einführung...)

2) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1977... a.a.O., S. 11

3) Anmerkung der Verfasser

4) Knapp, H.G., Zur Logik des entscheidungsorientierten Ansatzes, in: ZfB 1972, S. 601

Favorisiert man den gegenwärtig wissenschaftsbestimmenden interdisziplinären Systementwurf einer entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre<sup>1)</sup>, der davon ausgeht, "...auf der Basis einer deskriptiven Theorie des menschlichen Entscheidungsverhaltens, den Ablauf von Entscheidungsprozessen in Unternehmen zu erklären und Verhaltensempfehlungen für die Entscheidungsträger zu geben"<sup>2)</sup>, so ergibt sich das Postulat einer Kongruenz und Ausrichtung des Prozesses der Jahresabschlußprüfung auf die spezifischen Zwecksetzungen, die den Charakter der Betriebswirtschaftslehre als praktische , angewandte Wissenschaft<sup>3)</sup> bestimmen.

Wird dieses konstitutive Element des Wissenschaftsgehalts vernachlässigt, so ist das in der Wissenschaft "Betriebswirtschaftslehre" gleichermassen einem wissenschaftslogischen Kriterien genügenden praktikablen Programm zuwiderlaufend, wie in der betriebswirtschaftlichen Teildisziplin "Jahresabschlußprüfung". Diese Problematik hat Ulrich<sup>4)</sup> wohl veran-

---

1) vgl. Steffen, F., Erich Gutenbergs Weg zur theoretischen Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB 1972, S. 849

2) Heinen, E., Der entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB 1971, S. 430

3) vgl. Heinen, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968, S. 11, (Zitierweise: Einführung...)

4) Ulrich, H., Die Unternehmung als produktives soziales System, Schriftenreihe Unternehmung und Unternehmensführung des Instituts für Betriebswirtschaft an der Hochschule St. Gallen, Bern-Stuttgart 1970, S. 13 ff, (Zitierweise: Die Unternehmung...)

laßt, die heutige Betriebswirtschaftslehre als "eindimensionale Aspektlehre" zu bezeichnen und die These aufzustellen, daß die Betriebswirtschaftslehre "... - wie alle Sozialwissenschaften - unter einem ausgeprägten Mangel an Forschungsergebnissen und haltbaren Theorien ... "leidet und "... 'Praxisnähe' des Inhalts ... nicht der geforderten Wissenschaftlichkeit widerspricht, sondern ... im Gegenteil den Anforderungen an eine Lehre im Rahmen einer Erfahrungswissenschaft ... "entspricht.

Dementsprechend stellt Fischer-Winkelmann bei seiner Untersuchung über den gegenwärtigen Stand der Prüfungslehre fest, daß "... dem schlechten Beispiel in der Betriebswirtschaftslehre folgend, (wird) in der Prüfungsliteratur neuerdings etwas zu unbekümmert um die Vorgänge in der Prüfungsrealität - unter dem sehr fragwürdigen 'ökonomischen Aspekt' - Modellanalyse als Beitrag zu einer 'wirtschaftswissenschaftlichen Prüfungstheorie' betrieben..." wird. Fischer-Winkelmann vertritt damit erkenntnistheoretisch einen "kritischen Rationalismus", wie er insbesondere von Popper, Albert und anderen gefordert wird <sup>1)</sup> .

---

1) vgl. z.B. Popper, K., Logik der Forschung, Tübingen 1966, (Zitierweise: Logik der...); Albert, H., Probleme der Theoriebildung, Entwicklung, Struktur und Anwendung sozialwissenschaftlicher Theorien, in: Theorie und Realität, Ausgewählte Aufsätze zur Wissenschaftslehre der Sozialwissenschaften, hrsg. von Albert, E., Tübingen 1964, S. 3 ff, (Zitierweise: Probleme...); Albert, H., Traktat über kritische Vernunft, Tübingen 1968; Albert, H., Plädoyer für kritischen Rationalismus, München 1973

Er verurteilt einerseits die (idiopathische) "essentialistische Grundeinstellung" explikativ orientierter prüfungstheoretischer Ansätze, die seines Erachtens nicht empirisch informativ sind<sup>1)</sup>, sowie andererseits den "subliminal-normativen" Charakter der operational orientierten Abhandlungen, die normatives mit faktischem Verhalten gleichsetzen<sup>2)</sup>.

Der hier angesprochenen, unseres Erachtens konstruktiven Kritik Rechnung tragend, will die vorliegende Arbeit Aspekte der zielorientierten Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der Prüfung von Vorräten und Rückstellungen im Sinne eines den Anforderungen einer praktischen "anwendungsorientierten" Wissenschaft genügenden Ansatzes behandeln.

Die sich durch entsprechende Stoffbehandlung ergebenden Aussagen sollen als eine durch logischen Schluß gewonnene Verhaltenspraktikabilität verstanden werden<sup>3)</sup>.

---

1) vgl. Fischer-Winkelmann, W.F., Grundlagen und Probleme neuerer Ansätze in der Lehre vom Prüfungswesen. Kritische Vorbemerkungen zu einer (empirischen) Theorie der Prüfung, Diss., Nürnberg 1972, S. 331 ff, (Zitierweise: Grundlagen und...); ders., Auf dem Weg zu einer brauchbaren Theorie der Prüfung? in: ZfB 1973, S. 528 ff, (Zitierweise: Auf dem Weg...); ders., Der gegenwärtige Stand der Prüfungslehre, in: Wirtschaftsprüfung, München 1974, S. 13 f, (Zitierweise: Der gegenwärtige Stand...) und ders., Prolegomena zur Prüfungstheorie, in: Wirtschaftsprüfung, München 1974, S. 187 ff, (Zitierweise: Prolegomena zur...)

2) vgl. Fischer-Winkelmann, W.F., Grundlagen und ...a.a.O., S. 679 ff; ders., Prolegomena zur...a.a.O., S. 197 ff

3) vgl. Albert, H., Wissenschaft und Politik, in: Probleme der Wissenschaftstheorie, Hrsg. von Topitsch, E., Wien 1960; auch Carnap, R., Symbolische Logik, Wien-New York 1968, S. 77 ff; auch Ganz, W., Probleme der Forschung in der Betriebswirtschaftslehre, in: Strukturwandlung der Unternehmung, Hrsg. Ulrich, H., Ganz-Keppeler, V., Bern-Stuttgart 1969, S. 282; Der logische Schluß erfolgt mittels tautologischer Transformation technologischer, zielgerichteter Hypothesen in eine zugehörige Metasprache

1      Das Zielsystem der externen Jahres-  
         abschlußprüfung

Es gehört inzwischen zum gesicherten Erkenntnisstand der Betriebswirtschaftslehre<sup>1)</sup>, daß in Unternehmungen Existenz und Aktivitäten in Form multivariabler Zielkonzeptionen durch spezifische Zielvorstellungen operationalisiert und präzisiert werden<sup>2)</sup>. "Da sich das zielorientierte Verhalten der Unternehmung in einer Vielzahl von Handlungen ihrer zahlreichen Elemente vollzieht, muß die Unternehmung auch über eine Vielzahl von operationalen Zielsetzungen verfügen, die den handelnden Elementen als anzustrebende Zustände vorgegeben werden können".<sup>3)</sup>

- 
- 1) vgl. Schmidt, R.B., Wirtschaftslehre der Unternehmung, Grundlagen, Stuttgart 1969; Strasser, H., Zielbildung und Steuerung der Unternehmung, Wiesbaden 1966; Heinen, E., Das Zielsystem der Unternehmung, Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Wiesbaden 1966, (Zitierweise: Das Zielsystem...); u.a.
  - 2) vgl. Kosiol, E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Reinbek 1966, S. 45 f, (Zitierweise: Die Unternehmung...)
  - 3) Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 193

Die Komplexität der Gesamtunternehmenszielkonzeption und die dem sozioökonomischen offenen "System" Unternehmung immanente Unmöglichkeit simultaner Zielerreichungsprozesse, macht die Schaffung spezifischer Sektoralziele (Subziele) notwendig. Die arbeitsteilige sukzessive Erreichung dieser Subziele bzw. die Erreichung eines bestimmten "level of aspiration"<sup>1)</sup> führt dann zur Verwirklichung der Gesamtzielkonzeption.

Das Zielsystem der externen Jahresabschlußprüfung ist dementsprechend als Subsystem im Rahmen der Zielhierarchie des Gesamtunternehmens zu charakterisieren.

---

1) vgl. Simon, H.A., Models of Man, New York 1957; vgl. auch March, J.G., Simon, H.A., Organizations, New York 1958

11 Die externe Jahresabschlußprüfung als  
Element des Kontrollzusammenhangs der  
Unternehmung

111 Überwachung als Funktionsbereich

Bei systemtheoretischer Betrachtung<sup>1)</sup> ist die Unternehmung als ein zielgerichtetes System bestehend aus einer Vielzahl von miteinander kommunizierenden Teilen zu verstehen, deren Verhalten im Hinblick auf ein Ziel einer Ordnung unterliegt.<sup>2)</sup>

Das Unternehmensgeschehen selbst vollzieht sich als vielseitiger Entscheidungs- oder Transformationsprozeß, der in verschiedene Phasen bzw. Funktionsbereiche gegliedert ist.<sup>3)</sup>

Betrachtet man nun beliebige Vorgänge innerhalb des betrieblichen Prozeßgeschehens, so zeigt sich, daß die Funktion "Überwachung" (Kontrolle)<sup>4)</sup> nicht als abgegrenzter Funktionsbereich lokalisierbar ist, sondern an jeder Stelle des Unternehmensprozesses auftritt. Überwachung in diesem Sinne stellt einen gebilde- oder unternehmensbezogenen Funktionsbereich dar<sup>5)</sup>, der das gesamte Unternehmensgeschehen überzieht und in einen Kontrollzusammenhang stellt.

---

1) Systemtheoretische und entscheidungstheoretische Überlegungen schließen sich nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich, da "...zielorientiertes Handeln eines realen Systems ohne Kommunikation zwischen seinen Elementen und mit der Umwelt nicht denkbar" ist, sich die Entscheidungstheorie aber gerade mit der Bedeutung von Informationen für das Treffen von Entscheidungen, also mit "Kommunikation" i.w.S. befaßt; vgl. Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 257

2) vgl. Mirow, H.M., Kybernetik, Grundlagen einer allgemeinen Theorie der Organisation, Wiesbaden 1969, S. 26 ff, (Zitierweise: Kybernetik...)

3) vgl. Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 45 ff

4) Die Begriffe Überwachung und Kontrolle werden an dieser Stelle noch synonym verwendet

5) Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 48

Die Einordnung der externen Jahresabschlußprüfung in den Funktionsbereich "Überwachung" und damit in das System des Unternehmensgeschehens, macht zunächst einige begriffliche Grundlegungen notwendig. Es wird dabei bewußt nicht auf den in der betriebswirtschaftlichen Prüfungsliteratur bestehenden Streit<sup>1)</sup> um Intension und Extension einzelner Termini eingegangen.

Die jeweiligen Definitionen sollen als durch Konvention festgelegt verstanden werden, um eine Sprechsituation zu schaffen<sup>2)</sup>. Allerdings wird damit nicht in Abrede gestellt, daß die Begriffsschemata eine bestimmte Perspektive involvieren und damit einen ersten Orientierungsrahmen schaffen sollen<sup>3)</sup>.

- 
- 1) vgl. die eingehende Auseinandersetzung mit den verschiedenen Literaturauffassungen von v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen, Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, München 1972, S. 3 ff (Zitierweise: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen...)
  - 2) Mit Seiffert, H., Einführung in die Wirtschaftstheorie, 1. Bd., München 1971, S. 33, verstehen wir unter Definition die "...Gleichsetzung eines bisher noch unbekannten Terminus mit einer Kombination bekannter Termini"; vgl. auch z.B. Raffée, H., Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, Göttingen 1974, S. 27 ff, (Differenzierung von Real- und Nominaldefinitionen)
  - 3) vgl. Whorf, B.L., The Hopi Language, Thoreva Dialect, in: Linguistic Structures of Native America, Hrsg. Hoigir, H., New York 1946, S. 158 - 183 und Kroeber-Riel, W., Ideologische Komponenten der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, in: Eberlein, G., Kroeber-Riel, W., Leinfellner, W., (Hrsg.) Forschungslogik der Sozialwissenschaften, Düsseldorf 1974, S. 285 - 303

1121 Die Überwachungsfunktion als Regelkreis

Überwachungsvorgänge lassen sich allgemein als auf rückgekoppelte Korrekturimpulse ausgerichtete Soll-Ist-Vergleiche mit anschließender Urteilsabgabe verstehen<sup>1)</sup>. Es handelt sich um entscheidungsbezogene<sup>2)</sup> Informationsverarbeitungsprozesse, bei denen bestimmte Input-Informationen in Output-Informationen transformiert werden.

- 
- 1) vgl. Bretzke, W.-R., Zur Terminologie einer Theorie der Prüfung, in: BFuP 1972, S. 264, (Zitierweise: Zur Terminologie...), und Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 121: "Unter Rückkoppelung versteht man (also) einen Vorgang, der nach der Transformation (des Inputs in Output) zum Input zurückgeführt wird und damit ein System steuert"
- 2) vgl. Drucker, P., Controls, Control and Management, in: Management Controls, hrsg. von Bonini, Ch., Jaedicke, R.K., Wagner, H.M., New York-San Franzisko-Toronto-London 1964, S. 294 ff, (Zitierweise: Controls...), und vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre, Entscheidungen im Industriebetrieb, Wiesbaden 1972, S. 35, (Zitierweise: Industriebetriebslehre...): "Bei der Betrachtung der zentralen Prozesse, die innerhalb des Reglers stattfinden, zeigt sich, daß es sich nur um Entscheidungsvorgänge handeln kann"

Diese globale Interpretation der Überwachungsfunktion als einen kybernetischen Prozeß<sup>1)</sup> schafft die Möglichkeit, die Strukturelemente und den Ablauf von Überwachungsvorgängen anhand eines einfachen Regelkreismodells zu veranschaulichen.

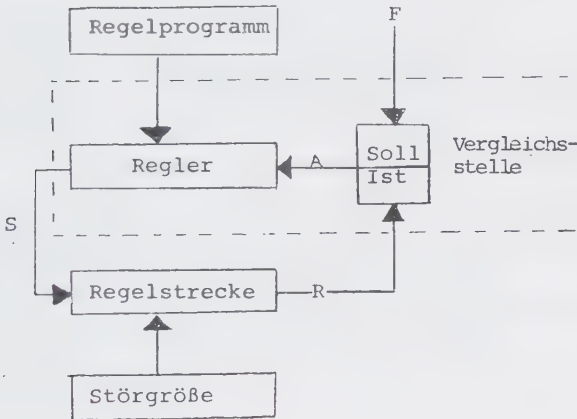
- 
- 1) Nach Mirow, H., Kybernetik...a.a.O., S. 21, ist Kybernetik als eine allgemeine Theorie der Organisation anzusehen, deren Grundsätze für die Struktur und Regelung von Organisationen beliebiger Art und Größe gültig sind. Die Zielorientierung kybernetischer Systeme erfolgt über Steuerung, Regelung und Anpassung; Flechtner (Flechtner, H.J., Grundbegriffe der Kybernetik, Eine Einführung, Stuttgart 1966), definiert die drei Begriffe wie folgt:

- "Steuerung: Das Ziel wird dem System von außen gesetzt, Richtung und Art des Verhaltens werden von außen dirigiert.
- Regelung: Das Ziel, der Sollwert wird von außen gesetzt, das System verändert selbst sein Verhalten so, daß dieser Sollwert erreicht wird.
- Anpassung: Das System verändert sein Verhalten so, daß sich ein Gleichgewicht zwischen System und Umwelt einstellt - dieser selbst entwickelte Sollwert wird jetzt der künftigen Regelung zugrunde gelegt"

11211

## Struktur und Prozeß der Überwachung

### Einfacher Regelkreis



#### Zeichenerklärung:

F = Führungsgröße

S = Stellgröße

R = Rückmeldung

A = Abweichung

#### Legende:

—— = Prozeßlinien

----- = Abgrenzung des Bereichs  
"Überwachung"

Abb I/1: Einfacher Regelkreis

Wird dieser einfache Regelkreis auf die "Überwachungsfunktion" konkretisiert, so ergeben die modelltheoretischen Größen folgende Elemente der Überwachungsaufgabe:<sup>1)</sup>

| Modell               | Konkretisierungsrichtung | Überwachungsaufgabe                                        |
|----------------------|--------------------------|------------------------------------------------------------|
| <hr/>                |                          |                                                            |
| Führungsgröße        |                          | Soll-Information über das Überwachungsobjekt               |
| Rückmeldung          |                          | Ist-Information über das Überwachungsobjekt                |
| Soll-/Ist-Abweichung |                          | Sollentsprechungsanalyse, Abweichungsfeststellung          |
| Regler               |                          | Überwachungssystem mit Beurteilungs- und Regelungsprogramm |
| Stellgröße           |                          | Regelungs- bzw. Korrekturimpulse                           |
| Regelstrecke         |                          | Überwachungsobjekt                                         |
| Störgröße            |                          | Vielzahl von Abweichungsverursachungen                     |

---

1) vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen  
...a.a.O., S. 3 ff

Der Prozeßablauf der Überwachung vollzieht sich dann folgendermaßen:

Soll-Informationen (Überwachungsnormen) und Ist-Informationen über das Überwachungsobjekt werden als Input in einem Überwachungssystem (Informationsverarbeitungszentrum) erfaßt und nach Abweichungsanalyse durch ein entsprechendes Programm der Umsetzung von Informationen über Soll-/Ist-Abweichungen transformiert in Urteile und Regelungsimpulse (Output).

Ergibt sich infolge Wirksamwerdens von Störgrößen eine mehr oder minder große Abweichung zwischen Soll- und Ist-Informationen des Untersuchungsobjektes, so sorgt das Überwachungssystem (Regler) mit seinem spezifischen Informationsverarbeitungsprogramm für entsprechend unterschiedliche Urteilsabgaben und Regelungsimpulse.

11212

## Definition der Überwachung

Aufgrund der dargestellten Merkmale von Überwachungsvorgängen kann betriebswirtschaftliche Überwachung verstanden werden als ein dynamischer Informationsverarbeitungsprozeß, bei dem wirtschaftliche Sachverhalte mit festzustellenden Sollwerten verglichen werden, die Abweichungsrelevanz beurteilt und Korrekturempfehlungen gegeben werden.<sup>1)</sup>

Diese Begriffsbestimmung ist unseres Erachtens hinreichend stringent, um das Phänomen der Überwachung spezifisch zu kennzeichnen, andererseits aber so extensiv, daß sie geeignet ist, Überwachung als Oberbegriff<sup>2)</sup> für weitere, durch Aufnahme zusätzlicher Merkmale definierte, Überwachungstatbestände zu verwenden.

---

1) vgl. Zünd, A., Kontrolle und Revision in der multinationalen Unternehmung, Bern - Stuttgart 1973, S. 114, (Zitierweise: Kontrolle...)

2) vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen...a.a.O., S. 3 ff; vgl. die dort auf S. 5, Fußnote 8 angegebene umfangreiche Literatur; Zünd, A., hält ebenfalls die Wahl von "Überwachung" als Oberbegriff für nützlich, vgl. Zünd, A., Kontrolle...a.a.O., S. 114 ff

## 1122 Revision - Prüfung - Kontrolle - Control

Da es bisher noch keine allgemein anerkannte Konvention zur begrifflichen Abgrenzung von Revision, Prüfung, Kontrolle und Control gibt,<sup>1)</sup> ist es gerechtfertigt, die Begriffsbestimmungen unter Zweckmäßigkeit Gesichtspunkten für das Erkenntnisziel dieser Arbeit vorzunehmen.<sup>2)</sup>

Wir halten es für sinnvoll, als Abgrenzungsmerkmal des Prüfungs- vom Kontrollbegriff die organisatorische Beschaffenheit der Beziehungen zwischen Überwachungsträgern und Überwachungsobjekten heranzuziehen.<sup>3)</sup>

- 
- 1) Wir haben bereits unter Pkt. 112 auf den in der betriebswirtschaftlichen Literatur bestehenden Streit hingewiesen; mit der begrifflichen Abgrenzung hat sich insbesondere Hasenack, W., befaßt; vgl.: Hasenack, W., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle, in: WPg 1955, S. 421
  - 2) die am jeweiligen Untersuchungszweck ausgerichtete Bestimmung und Abgrenzung von Begriffen ist durchaus gerechtfertigt und wissenschaftlich vertretbar; Ulrich, H., spricht sogar von Definitionsfreiheit, vgl. Ulrich, H., Die Unternehmung... a.a.O.;
  - 3) vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen... a.a.O., S. 8 ff.  
Zünd, A., stellt zwar in seinem Buch: Kontrolle... a.a.O., S. 115, richtig fest, daß die von Wysocki vorgenommene begriffliche Abgrenzung gewisse Randbereiche, insbesondere zur internen Kontrolle nicht befriedigend löst, da die Abgrenzungsmerkmale wohl unter dem Blickwinkel der externen Revision zustande gekommen sind, räumt aber gleichzeitig ein, daß sich auch bei seinen Begriffsbestimmungen nicht zu beseitigende Überschneidungen ergeben.

Ist bei einem Überwachungsvorgang dieses Beziehungs-  
muster derart, daß ein wie auch immer geartetes Ab-  
hängigkeitsverhältnis zwischen Überwachungsträger  
und Überwachungsobjektrealisator existiert -

v. Wysocki spricht dabei von Prozeßabhängigkeit <sup>1)</sup>

- so soll darunter Kontrolle verstanden werden.

Besteht dagegen Unabhängigkeit zwischen denjenigen,  
die überwachungsrelevante Tatbestände schaffen und  
denen, die Überwachungsaufgaben durchzuführen haben,  
-Prozeßunabhängigkeit im Sinne von v. Wysocki <sup>2)</sup> - so be-  
zeichnen wir den so gekennzeichneten Überwachungsvor-  
gang als Prüfung oder Revision.

Eine Differenzierung zwischen Prüfung und Revision  
halten wir hier nicht für notwendig; die beiden Aus-  
drücke werden nachfolgend synonym verwendet.

Der amerikanische Begriff "control" deckt sich weit-  
gehend mit unserer Definition von Überwachung. Der  
Hauptunterschied liegt lediglich in der Intensität  
der sich an die Feststellung der Abweichungsrelevanz  
anschließenden Sanktionsmöglichkeit. Bei der Über-  
wachung werden die Korrekturentscheidungen nur mittel-  
bar über Korrekturempfehlungen ausgelöst; eine positive  
Korrelation zwischen Empfehlung und Entscheidung be-  
steht aber nicht.

Das "control" dagegen beinhaltet als Sanktions-  
maßnahme die Korrekturentscheidung selbst.

---

1) vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen  
...a.a.O., S. 9, der noch unterscheidet zwischen direkter und  
indirekter Prozeßabhängigkeit;  
die von Zünd, A., in: Kontrolle ...a.a.O., S. 115, vorgenommene  
Abgrenzung zwischen Revision und Kontrolle halten wir nicht  
für sinnvoll, da gerade bei externen Jahresabschlußprüfungen  
die Sollobjekte teils vorgegeben sind und teils erst zu ent-  
wickeln sind; je nachdem müßte man dann von Jahresabschluß-  
prüfung oder Jahresabschlußkontrolle sprechen

2) vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen...  
a.a.O., S. 9

1123      Interne und externe Überwachungsvorgänge

Die eben dargestellten Erscheinungsformen der von uns als Überwachung bezeichneten speziellen Informationsverarbeitungsprozesse können aus der Sicht einer Unternehmung als "interne" oder "externe" Vorgänge ablaufen.

Für die externen Überwachungsvorgänge ist wesentlich, daß sie von unternehmensfremden "...Personen durchgeführt werden, die durch kein Dienstverhältnis mit dem Unternehmen verbunden sind"<sup>1)</sup>. Die interne Überwachung wird dagegen von unternehmungsangehörigen Personen vorgenommen.

Durch dieses Abheben auf das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses wird indirekt der Problembereich der Unabhängigkeit von Prüfern angesprochen. Aus der Tatsache, daß z.B. ein Jahresabschlußprüfer "externer" Prüfer ist, darf aber nicht apodiktisch die Schlußfolgerung gezogen werden, damit sei auch Unabhängigkeit gegeben. Es ist vielmehr eine relativierende Betrachtung notwendig, die erkennt, daß das Nichtbestehen eines Dienstverhältnisses nur eine größere Vermutung für Unabhängigkeit schafft, als dies bei internen Überwachungsvorgängen der Fall ist. Die Unterscheidung von interner und externer Überwachung zu der im vorigen Abschnitt angesprochenen Prozeßabhängigkeit bzw. Prozeßunabhängigkeit ist damit ebenfalls erklärbar.

---

1) Bussmann, K.F., Die Prüfung der Unternehmung, Wiesbaden 1972, S. 33 (Zitierweise: Die Prüfung...)

Externe wie interne Prüfer können prozeßabhängig et vice versa prozeßunabhängig sein.

Eine Unabhängigkeit vom Prüfungsinitiator "...ist so lange gewährleistet, als die Freiheit der Urteilsbildung des (externen oder internen, Anm. der Verfasser) Prüfers nicht dadurch beeinträchtigt wird, daß der Prüfungsauftrag gleichzeitig Weisungen zur Ergebnismanipulation enthält."<sup>1)</sup>

#### 1124            Externe Jahresabschlußprüfung

Die "externe Jahresabschlußprüfung" unterscheidet sich von der externen Prüfung im Sinne unserer bisherigen Ausführungen durch zwei restringierende Merkmale:

1. Das Prüfungsobjekt ist der Jahresabschluß des Unternehmens unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts.<sup>2)</sup>
2. Als Sollobjekte gelten ganz spezifische, aus jahresabschlußrelevanten Prüfungsnormen entwickelte Konstrukte.

Ein Blick in die betriebswirtschaftliche Literatur<sup>3)</sup> zeigt die Vielfalt möglicher Objekte einer Prüfung, wenn auch vielfach die Buch- und Bilanzprüfungen als die einzigen Gegenstände betrieblicher Prüfungen hingestellt werden.<sup>4)</sup>

---

1) Bussmann, K.F., Die Prüfung...a.a.O., S. 33

2) vgl. § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG, Art. 728 OR

3) vgl. die umfangreiche Literatur bei: v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen...a.a.O., S. 14, 15

4) so z.B. Härtlein, A. und Meissner, K., Abschluß und Prüfung der Unternehmungen einschließlich Steuerprüfung, Wiesbaden 1956, oder Hintner, O., Praxis der Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1949, der zwar auch andere Prüfungsobjekte nennt, dann aber ausschließlich die Abschlußprüfung behandelt

Objekt der hier infrage stehenden Prüfungsart ist der Jahresabschluß einschließlich der zugrunde liegenden Buchführung. Der Gegenstand von Jahresabschlußprüfungen ist damit hinreichend umrissen; auf die inhaltliche Konkretisierung werden wir später noch näher eingehen.<sup>1)</sup>

Mit der Festlegung des Prüfungsobjektes geht die Bestimmung entsprechender Sollobjekte konform, die als "Vollkommenheitszustände"<sup>2)</sup> aus den prüfungsobjekt-spezifischen Normen zu entwickeln sind. Normen im Sinne von gesollten Merkmalsausprägungen von Prüfungsobjekten beziehen sich auf bestimmte abgrenzbare Klassen von Objekten, "...d.h. es müssen der Bereich oder die Bedingungen angegeben werden, für die sie Gültigkeit..."<sup>3)</sup> besitzen. Daraus folgt umgekehrt, daß verschiedene Prüfungsobjekte unterschiedliche Normen und damit differente Sollzustände bedingen. Bei der Jahresabschlußprüfung lassen sich in Anlehnung an Mann<sup>4)</sup> die prüfungsrelevanten Normen in

- |    |                     |                                                                   |
|----|---------------------|-------------------------------------------------------------------|
| 1. | objektiviertes Soll | Gesetzesvorschriften                                              |
| 2. | objektives Soll     | Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, Bilanzierung und Prüfung |
| 3. | subjektives Soll    | individuelle Normenvorstellungen des Prüfers                      |
- einteilen.

---

1) vgl. Pkte. 126 ff

2) vgl. Loitlsberger, E., Zur Theorie der Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung 1974, Hrsg. Bähr, G., Fischer-Winkelmann, W.F., Munkert, M., S. 120 (Zitierweise: Zur Theorie...)

3) v. Wysocki, K., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, München 1977, S. 10 (Zitierweise: Grundlagen...)

4) Mann, G., Revisionswesen...a.a.O., S. 402

Da bei der externen Jahresabschlußprüfung<sup>1)</sup> die Sollobjekte aber nicht in mit Istobjekten vergleichsfähiger Form vorliegen, müssen sie aus den betreffenden, für diese Art der Prüfung geltenden Normen entwickelt werden.

Nach all dem kann unter "externer Jahresabschlußprüfung" ein Informationsverarbeitungsprozeß verstanden werden, der von unternehmensfremden und prozeßunabhängigen Personen vollzogen wird, und bei dem wirtschaftliche, jahresabschlußrelevante Sachverhalte mit spezifischen Sollobjekten verglichen werden, die Abweichungsrelevanz beurteilt und eine Korrekturanregung gegeben wird.

---

1) Leffson, U., weist in seinem Aufsatz: "Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre", in: WPg 1969, S. 394 f, (Zitierweise: Das wirtschaftliche Prüfungswesen...) darauf hin, daß bei keiner Prüfung vergleichsfähige Sollobjekte vorliegen

113      Das Überwachungssystem

Der Systemansatz läßt es ebenfalls zu — bei personalistischer Betrachtung — die wirtschaftliche Organisation "Unternehmung" als Koalition interner und externer Koalitionsteilnehmer zu interpretieren. Die internen Koalitionsteilnehmer steuern über ihre Entscheidungen unmittelbar das betriebliche Geschehen, während die externen Koalitionsteilnehmer — und dazu gehören auch die externen Jahresabschlußprüfer — indirekt über die Beeinflußung des Entscheidungsfeldes der internen Entscheidungsträger auf das Unternehmensgeschehen Einfluß nehmen können.<sup>1)</sup> Wenn auch die Gefahr besteht, daß durch die externe Jahresabschlußprüfung "...festgestellte Soll-Ist-Abweichungen nicht in entsprechende Korrekturentscheidungen transformiert werden..."<sup>2)</sup>, so ist die externe Jahresabschlußprüfung dennoch als Bestandteil des umfassenden Überwachungssystems der Unternehmung charakterisiert. Schematisch läßt sich die externe Jahresabschlußprüfung wie folgt als integrativer Bestandteil in den Kontrollzusammenhang der Unternehmung einordnen:<sup>3)</sup>

- 
- 1) vgl. Sieben, G., Goetzke, W.-R., Forschungsstrategische Perspektiven der Betriebswirtschaftslehre bei gesellschaftsbezogener Betrachtung der Unternehmung - Ein Ansatz zur Systematisierung neuerer betriebswirtschaftlicher Forschungsaktivitäten, in: BFuP 1975, S. 43
  - 2) Sieben, G., Bretzke, W.-R., Theorie der Prüfung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Hrsg. Grochla, E., Wittmann, W., Stuttgart 1975, Sp. 3274, (Zitierweise: Theorie der...)
  - 3) Die Darstellung basiert auf der systemtheoretischen Sicht des Unternehmensgeschehens von: Ulrich, H., Die Unternehmung... a.a.O., S. 45 ff

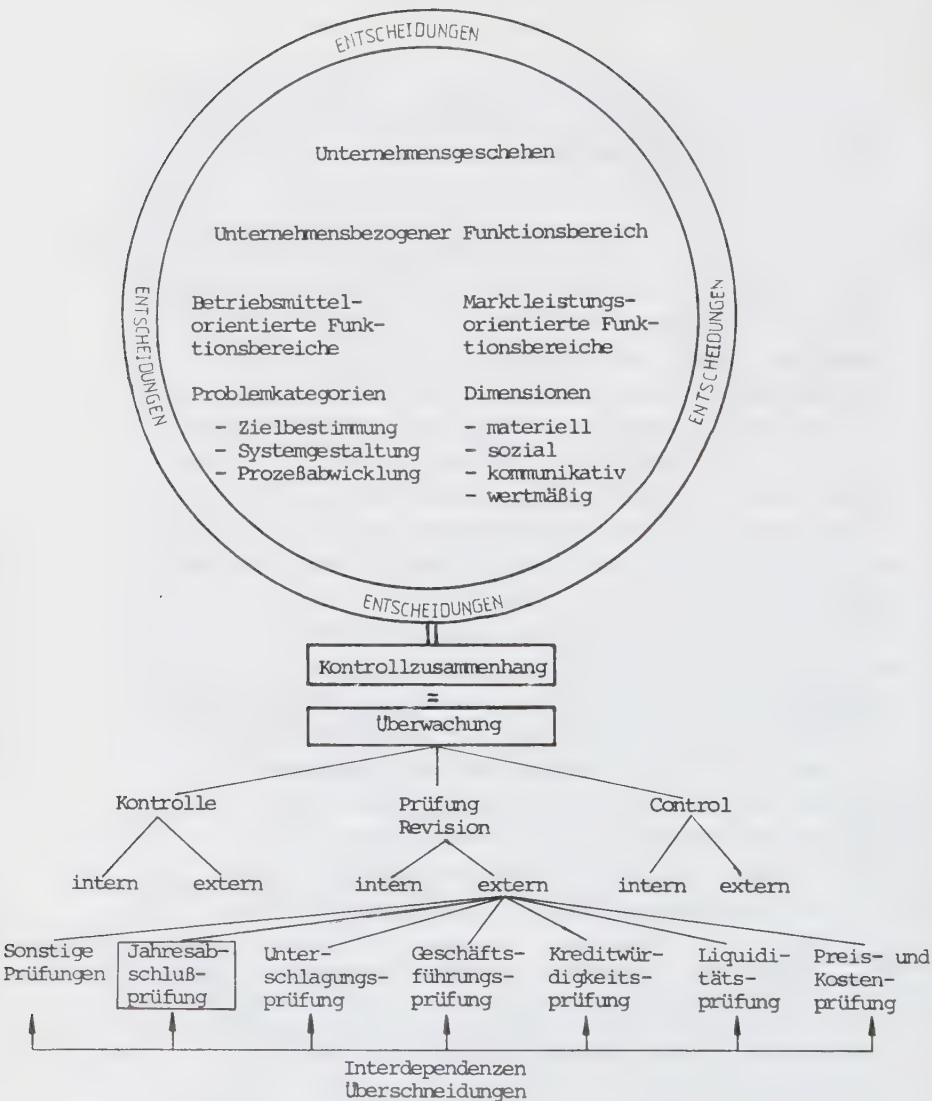


Abb.I/2: Externe Jahresabschlußprüfung als integrativer Bestandteil des Kontrollzusammenhangs

Das gesamte Unternehmensgeschehen, begreifbar als Inbegriff unternehmensbezogener Entscheidungen, ist in einen Kontroll-Zusammenhang eingebettet, der in Form unterschiedlichster Überwachungstatbestände seine Konkretisierung findet. Die verschiedenen Ausprägungen der Überwachungen stehen natürlich nicht scharf abgegrenzt nebeneinander; vielmehr bestehen Interdependenzen und gegenseitige Überschneidungen.

"Wirtschaftliches Handeln erfordert ständiges Wählen zwischen verschiedenen Möglichkeiten. Werden menschliche Wahlhandlungen bewußt vollzogen, so spricht man von Entscheidungen." <sup>1)</sup> Gegenüber instinktivem und intuitivem Verhalten zeichnet sich die Entscheidung durch Zielorientierung aus <sup>2)</sup> ; ohne Zielvorstellungen sind Entscheidungsprozesse "...nicht lösbar, da sonst der Bewertungsmaßstab fehlt..." <sup>3)</sup> . Es bedarf keiner besonderen Begründung, daß -wie eigentlich jede menschliche Aktivität - die externe Jahresabschlußprüfung nur im Zusammenhang mit Entscheidungen zu verstehen ist. <sup>4)</sup>

- 
- 1) Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 18, und auch Rühli, E., in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, Festschrift für Käfer, K., Hrsg. v. Angehrn, O. und Künzi, H.P., Stuttgart 1968, S. 271 ff; u.v.a.
- 2) vgl. Lerchner, H., Zielforschung in Unternehmungen, Wiesbaden 1975, S. 14 ff
- 3) vgl. Kahle, E., Betriebswirtschaftliches Problemlösungsverhalten — Theoretische Überlegungen zum Einfluß von Zielen und Entscheidungsmodellen auf die Lösung betriebswirtschaftlicher Probleme, Wiesbaden 1973, S. 55: "...sind Entscheidungen ohne Zielvorstellungen nicht lösbar, da sonst der Bewertungsmaßstab fehlt..."  
- bewußtes Wählen heißt zielorientiertes Wählen (eigene Auffassung)
- 4) vgl. Drucker, P., Controls...a.a.O., S. 294 ff, der dies allgemein auf wirtschaftliche Prüfungen und Kontrollen bezieht

Ergebnis und Qualität jedes prüfungsbezogenen Entscheidungsprozesses - im Sinne einer speziellen "...Form des Wahlverhaltens"<sup>1)</sup> zwischen Alternativen -, sind wesentlich determiniert durch den Inhalt der jeweiligen Prüfziele sowie die Art der Zielformulierung. Entsprechend der Zielrelevanz der Konsequenzen verschiedener Alternativen erfolgt deren Bewertung und Präferenzstrukturierung.<sup>2)</sup> Unterschiedliche Zielsysteme bewirken eine ganz spezifische Rangordnung der vorhandenen Alternativen.

Rationalität und Optimalität von Entscheidungen können so nur aus der Sicht der verfolgten Ziele beurteilt werden.<sup>3)</sup>

---

1) Griem, H., Der Prozeß der Unternehmungsentscheidung bei unvollkommener Information, Berlin 1968, S. 27

2) vgl. Gäfgen, G., Theorie der wirtschaftlichen Entscheidung, Tübingen 1968, S. 105 (Zitierweise: Theorie...)

3) vgl. Fishburn, P., Decision and Value Theory, New York, London, Sydney, 1964, S. 20

121      Anforderungen an Ziele und Zielformu-  
lierung

Ziele "...sind als g e n e r e l l e I m p e r a t i v e aufzufassen"<sup>1)</sup>. Durch bewußtes Verhalten der Entscheidungsträger erfolgt eine Umsetzung dieser Imperative auf den gewollten "...zukünftigen Zustand irgendwelcher Objekte..."<sup>2)</sup>

Damit die Aufgabenerfüllung "Zielerreichung"<sup>3)</sup> möglich ist, müssen die Ziele (Zielvorstellungen) in ihren Dimensionen letztlich vollständig formuliert sein.

"Die wichtigsten 'D i m e n s i o n e n' sind der Inhalt, das angestrebte Ausmaß und der zeitliche Bezug eines Zieles."<sup>4)</sup>

---

1) vgl. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 51; Heinen unterscheidet generelle und singuläre Imperative. Die generellen Imperative lassen sich nicht unmittelbar in Handlungen übertragen; sie haben Zielcharakter. Die singulären Imperative schreiben dagegen eine ganz bestimmte Handlung vor und werden unmittelbar in eine Aktivität übersetzt.

2) Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 187

3) Wir sind der Meinung, daß Zielerreichung über Aufgabenerfüllung erfolgt, vgl. Berthel, J., Zur Operationalisierung von Unternehmenszielkonzeptionen, in: ZfB 1973, S. 31, (Zitierweise: Zur Operationalisierung...)

4) Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 52; Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., unterscheidet die Dimensionen: Qualität, Quantität, Zeit und Raum; vgl. auch Theiss, H., Zur Bildung und Variation des Zielausmaßes der Unternehmung. Ein Beitrag zur Theorie der Unternehmerziele, Diss., München 1969

"Der Zielinhalt bezeichnet diejenigen Eigenschaften oder Relationen, die Alternativen besitzen müssen, um als wünschenswert, weil zielerreichend, gelten zu können."<sup>1)</sup>

Das angestrebte Ausmaß hebt ab auf den verlangten Grad der Zielerreichung und impliziert das Vorhandensein praktikabler Meßvorschriften. Die zeitliche Dimension schließlich steckt den zeitlichen Rahmen der geforderten Zielerreichung ab.

Erst wenn die verschiedenen Dimensionen eines Zieles hinreichend formuliert sind, stellt sich die notwendige Operationalität ein. Zielformulierungen, die beispielsweise das angestrebte Ausmaß insoweit nicht konkretisieren, als keine Meßbarkeitsbedingungen angegeben werden, "...können nicht zur Beschreibung zielrelevanter Konsequenzen von Wahlakten verwendet werden".<sup>2)</sup>

Für die Entwicklung eines Zielsystems der externen Jahresabschlußprüfung ergibt sich somit die Forderung nach Operationalität der Prüfziele als Elemente eines solchen Systems.

---

1) Berthel, J., Zur Operationalisierung...a.a.O., S. 31

2) Strebel, H., Zur Gewichtung von Urteilskriterien bei mehrdimensionalen Zielsystemen, in: ZfB 1972, S. 91

# 122 Die Bedeutung von Zielwirkungen

Unter Zielwirkungen soll hier der Einfluß von unterschiedlichen Zielsystemen sowie verschiedenen Zufriedenheitsniveaus der Zielerreichung (Zielerreichungsgrade) auf die prüferische Entscheidungssituation verstanden werden. Vereinfachend lassen sich die Zusammenhänge und Abhängigkeiten wie folgt darstellen:

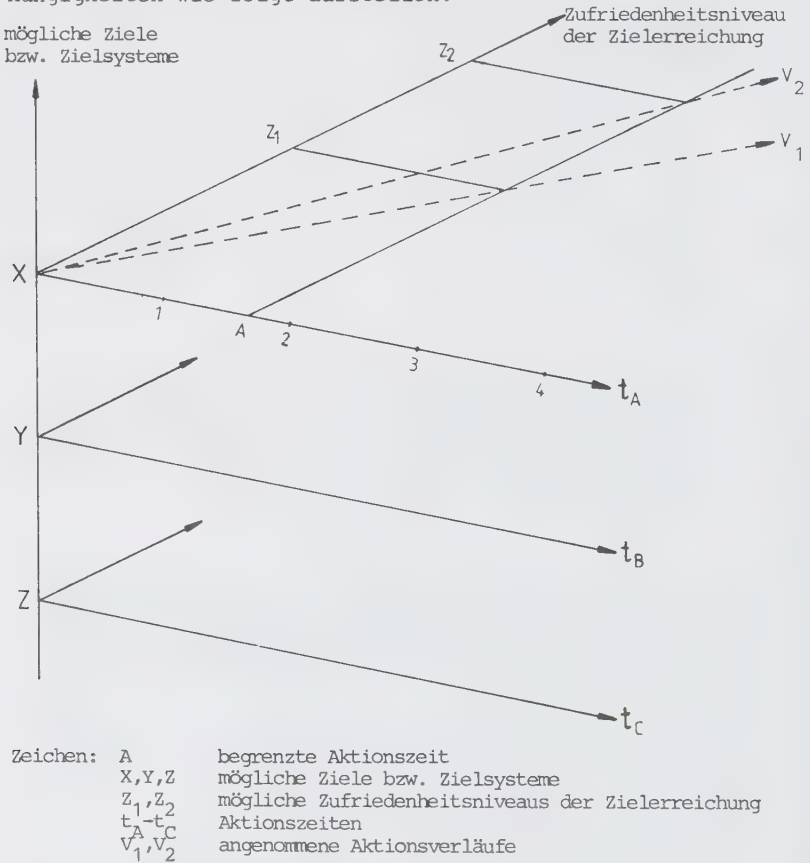


Abb. I/3: Zusammenhang zwischen Zielsystem und Zielerreichungsgraden

Für jedes Zielsystem existiert - zumindest idealtypisch gesehen - irgendein Entscheidungsbündel, das zu einem für die angestrebte Zielerreichung optimalen Aktionsprozeß führt. Bei gegebenem Zufriedenheitsniveau (Z1) und einer Mindestaktionszeit (A) sind Entscheidungen notwendig, die zu dem Aktionsprozeß mit dem Verlauf (V1) führen.<sup>1)</sup> Bei Veränderung des angestrebten Anspruchsniveaus z.B. nach (Z2) sind ceteris paribus ein anderer Aktionsverlauf (V2), damit ein anderer Aktionsprozeß und entsprechend andere Entscheidungsmaßnahmen notwendig.<sup>2)</sup>

Daß verschiedene Zielsysteme differente Entscheidungsprozesse bewirken, zeigt sich in der Abbildung bereits darin, daß jedes Zielsystem (z.B. X, Y, Z, ) sein eigenes Aktionsfeld besitzt.

- 
- 1) Nur dieser eine Aktionsverlauf ist möglich: Aktionsverläufe links von V1 sind infolge der modellimmanenten Mindest-Aktionszeit nicht möglich, Verläufe rechts von V1 sind rational nicht akzeptabel, da sie bei gleichem Zielerreichungsgrad einen höheren Zeitaufwand beanspruchen
- 2) Ähnliche Überlegungen stellt Selchert, F.W., allerdings zum Problem der Einflußgrößen von Überwachungsleistungen in einem Artikel über: Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, an, in: ZfB 1972, S. 161 ff

Dieser modell-theoretische Ansatz zur Erklärung der Wirkung von Zielen auf eine (prüferische) Entscheidungssituation berücksichtigt durch Verwendung des "Zufriedenheitsniveaus der Zielerreichung" als Modell-element bereits explizit die Interdependenz zwischen Zielen einerseits sowie intrapersonellen und interpersonellen Entscheidungsgegebenheiten andererseits.

Fehlt es an einem Ziel, an Zielen oder einem Zielsystem, sind - bereits ex definitione - Zielwirkungen nicht denkbar. Diese Feststellung eröffnet die Möglichkeit, die Bedeutung von Zielwirkungen mit der Frage nach den Folgen eines fehlenden Zielsystems<sup>1)</sup> zu beantworten.

Bezogen auf die Entscheidungssituation bei der externen Jahresabschlußprüfung lassen sich in Anlehnung an Szyperski<sup>2)</sup> folgende Auswirkungen auf die Entscheidungssituation bei Fehlen implizit oder explizit vorgegebener Ziele unterscheiden;

- 
- 1) im folgenden soll realistischerweise nicht mehr von einem einzigen Ziel oder einer Mehrheit nicht geordneter Ziele ausgegangen werden; es wird noch gezeigt, daß die externe Jahresabschlußprüfung gekennzeichnet ist durch das Vorhandensein von Zielsystemen, auch wenn diese nicht unbedingt bewußt und ausformuliert sind
  - 2) vgl. Szyperski, N., Das Setzen von Zielen - Primäre Aufgabe der Unternehmensleitung, in: ZfB 1971, S. 650 f (Zitierweise: Das Setzen ...)

1. Auswirkungen auf den prüferischen Entscheidungsprozeß selbst.
  - a) Informationen können nicht in ihrer Prüf-Relevanz erkannt werden;
  - b) Probleme sind nicht wahrnehmbar, erkennbar, beschreibbar;
  - c) Prüfungsalternativen werden nicht gefunden oder generiert;
  - d) eine Bewertung dieser Alternativen ist nicht möglich;
  - e) die Entscheidung letztlich bleibt aus oder ihre Qualität ist zufällig;
2. Auswirkungen auf das organisatorische Gebilde "Prüfungsinstanz".
  - a) Eine (rechtzeitige) Aktivitätenkoordinierung ist nicht möglich;
  - b) keine abgestimmte Kommunikation;
  - c) keine rationale Konflikthandhabung;
  - d) Überhaupt eine Steuerung im kybernetischen Sinne ist nicht denkbar;
3. Auswirkungen auf den individuellen Bereich des Jahresabschlußprüfers als Rollenträger.
  - a) Eine zielorientierte Ausrichtung des subjektiven Anspruchsniveaus ist nicht möglich;
  - b) jede Orientierung des Verhaltens im Interesse der Prüfung ist unmöglich.

Die Realität externer Jahresabschlußprüfungen zeigt aber, "...daß - obwohl ausgebaute Zielbildungssysteme fehlen - die meisten der oben negierten Dinge geschehen".<sup>1)</sup> Diese Tatsache läßt den Schluß zu, daß die Jahresabschlußprüfung orientiert ist an einem wie auch immer strukturierten Zielsystem, das die entscheidungssituationsgestaltenden Zielwirkungen involviert. Zielbestimmung, Zielwirkungsanalyse, Strukturierung von Zielgesamtheiten sowie die Fixierung von Minimal-Zielerreichungsgraden haben in besonderem Maße Bedeutung für die komplexe Entscheidungssituation der externen Jahresabschlußprüfung. Die besonders in letzter Zeit heftig geführte Diskussion über Unabhängigkeit von Jahresabschlußprüfern, um ein Aktienaufsichtsamt, obligatorischen Mandatswechsel, die Bedeutung von Testaten vor Unternehmenskonkursen und nicht zuletzt die Reformbestrebungen der amerikanischen Wirtschaftsprüfer sind signifikant für den Stellenwert, der den Zielwirkungen auf die Entscheidungen im Rahmen externer Jahresabschlußprüfungen beizumessen ist.<sup>2)</sup>

---

1) Szyperki, N., Das Setzen...a.a.O., S. 651

2) vgl.: Möglichkeiten und Grenzen der Revision, eine Stellungnahme der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer zur SKA Affaire, in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 5, 1977, S. 2 ff; außerdem Morner, P., Abgehakt und blind gesiegelt, in: Manager Magazin 1975, Heft 1, S. 62 ff; Hess, J., Prüfung der Prüfer, in: Handelsblatt vom 26.01.1976, S. 3; weiter Holzer, P.H., Lück, W., Quality Control, Grundsätze zur Verbesserung der Prüfungsqualität, in: WPg 1975, S. 542

Die komplexe Entscheidungssituation einer externen Jahresabschlußprüfung ist — und darauf werden wir später noch näher eingehen<sup>1)</sup> — gekennzeichnet durch eine Multidimensionalität heterogener Prüfziele.

Prüferische Entscheidungen setzen daher neben einer Kenntnis der Zielwirkungen und "...einer eindeutigen Formulierung der Ziele voraus, daß die zwischen den Zielen bestehenden Beziehungen erkannt und analysiert werden."<sup>2)</sup>

Mit Seiwert<sup>3)</sup> können die in der betriebswirtschaftlichen Literatur<sup>4)</sup> durchweg genannten Zielbeziehungstypen wie folgt eingeteilt werden:

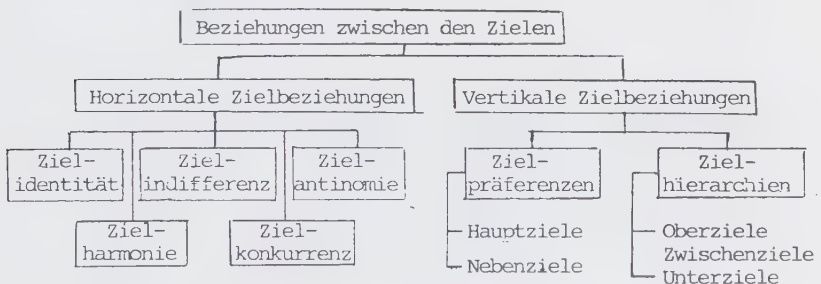


Abb. I/4: Zielbeziehungstypen

1) vgl. insbesondere die Pkte. 111 und 112 sowie 32 ff

2) Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 45

3) vgl. Seiwert, L., Das Zielsystem der Unternehmung, WISU-Studienblatt 10, in: WISU 10, Düsseldorf 1978; vgl. auch Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 94

4) vgl. z.B. Jöhr, W.A., Das Problem der Wirtschaftsordnung, in: Individuum und Gemeinschaft, Festschrift zur Fünfzigjahrfeier der Handels-Hochschule St. Gallen, St. Gallen 1949, S. 237 ff; u.v.a.; in der betriebswirtschaftlichen Literatur werden im wesentlichen immer die gleichen Zielbeziehungen genannt, sie werden lediglich mit verschiedenen Begriffen belegt;

1231            Horizontale Zielbeziehungen

Der Jahresabschlußprüfer steht als Entscheidungsträger einem Entscheidungsfeld gegenüber. Es umfaßt "...die Menge und Art der Personen und Sachen, die durch einen Willensakt direkt oder indirekt beeinflußt werden können und die Gegebenheiten der Umwelt, die den Erfolg der Willensakte beeinflussen..."<sup>1)</sup>.

Das wesentliche Merkmal horizontaler<sup>2)</sup> Zielbeziehungen besteht nun in ihrer Abhängigkeit vom Entscheidungsfeld, die "... in der Verwendung des Zielerfüllungsgrades bei der Definition der möglichen Beziehungen zum Ausdruck..."<sup>3)</sup> kommt.

Nachfolgend sollen die verschiedenen horizontalen Beziehungen, die zwischen zwei oder mehreren Zielen existieren können<sup>4)</sup> kurz mit Hilfe von Beispielen charakterisiert werden, die sich auf Ziele der externen Jahresabschlußprüfung beziehen.

---

1) Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962, S. 94 (Zitierweise: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre ...)

2) Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 94, spricht von symmetrisch

3) Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 94

4) vgl. Gäfgen, G., Theorie ...a.a.O., S. 119 ff

- Bei Zielidentität sind die Ziele in all ihren Dimensionen kongruent, sie sind identisch.

Beispiel: Prüfung der Gesetzmäßigkeit der Wertansätze von Gegenständen des Umlaufvermögens bei einer Aktiengesellschaft anhand von § 155 AktG (BRD) bzw. Art. 666 OR (Schweiz) und Prüfung der Einhaltung des Grundsatzes ordnungsmässiger Bilanzierung "Einhaltung des strengen Niederstwertprinzips".

- Bei Zielharmonie<sup>1)</sup> bewirkt die Realisation eines Zieles gleichzeitig die Zielerreichung eines anderen Zieles in schwächerem oder stärkerem Maße.

Beispiel: Veranlassung der Geschäftsleitung zu einer Korrektur normenwidriger Berichterstattung durch den Jahresabschlußprüfer und Sicherstellung richtiger Informationsvermittlung an die Adressaten des Jahresabschlusses.

- Bei Zielindifferenz sind Interdependenzen zwischen den Zielen nicht gegeben; die Realisierung eines Zieles hat keinen Einfluß auf die Realisierung anderer Ziele.

Beispiel: Prüfung der Einhaltung von Bewertungsvorschriften für verschiedene Bilanzpositionen und Einhaltung von Bilanzgliederungsvorschriften.

---

1) In der betriebswirtschaftlichen Literatur finden sich hierfür auch die Begriffe "Zielkomplementarität und Zielkompatibilität".

- Bei Zielkonkurrenz führt die gegenseitige Abhängigkeit zwischen den Zielen dazu, daß die Erfüllung eines Zieles zu einer Beeinträchtigung (Minderung) des Zielerreichungsgrades des anderen Zieles führt.

Beispiel: Einhaltung der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften des deutschen Aktiengesetzes und Gewährung eines sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage einer Gesellschaft.

- Bei Zielantinomie schließt die Erreichung eines Zieles die Erreichung eines anderen Zieles grundsätzlich aus.

Beispiel: Einhaltung des gesetzlich z.B. in der BRD und der Schweiz geltenden Nominalwertprinzips und Erhaltung des materiellen Aussagegehalts eines Jahresabschlusses (Prinzip des "true and faire") durch Vermeidung eines Scheingewinnausweises.<sup>1)</sup>

Die Zielantinomie entsteht in Zeiten der Geldentwertung dadurch, daß der Jahresabschlußprüfer aufgrund gesetzlicher Vorschriften gezwungen ist nur diejenige

---

1) vgl. hierzu Sieben, G., Geldwertänderung und Bilanz, in: BB 1971, Beilage: Betriebswirtschaft 5/71 zu Heft 26/71, der feststellt, daß der Jahresabschlußprüfer keinen Zweifel daran lassen sollte, daß er sich als Garant für den materiellen Aussagegehalt von Jahresabschlüssen fühlt.

Rechnungslegung als gesetzmäßig zu testieren, die das Nominalwertprinzip beachtet. Dadurch kommt es zum Ausweis sogenannter Scheingewinne und damit zu einem Verlust der materiellen Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, besonders im Hinblick auf die Ertragsituation eines Unternehmens.<sup>1)</sup>

Sind dem Jahresabschlußprüfer die geschilderten Zielbeziehungen zwischen den Zielen externer Jahresabschlußprüfung bewußt, so verfügt er über eine erweiterte kognitive Entscheidungssituation, die zu ceteris paribus veränderten Problemlösungsprozessen führt. "Je nach der Art der Mehrwertigkeit (gleich Vielfalt von Zielen und Zielbeziehungen, Anmerkung der Verfasser) bedeutet dies, daß Zielkonformitäten und Zielkomplementaritäten soweit als möglich genutzt werden, bei Zielkonkurrenz dagegen Zielkompromisse zu schließen sind."<sup>2)</sup>

Auch werden gesetzlich zulässige Bewertungsspielräume<sup>3)</sup> bei Kenntnis der Zielverträglichkeiten verschieden ausgeschöpft oder beurteilt werden.<sup>4)</sup>

---

1) Das Beispiel stellt u.E. einen Grenzfall zwischen Zielkonkurrenz und Zielantinomie dar; man könnte auch die Auffassung vertreten, durch Scheingewinnausweise würde die materielle Aussagefähigkeit nur beeinträchtigt

2) Kern, W., Ziele und Zielsysteme in Betriebswirtschaften, in: WISU 1972, S. 360 (Zitierweise: Ziele und...)

3) vgl. z.B. für viele andere: Sieben, G., Formaltestat oder materielle Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, Ein Bochumer Symposium, hrsg. v. Busse v. Colbe, W., Lutter, M., Wiesbaden 1977, S. 61, (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung heute...)

4) Es wird hier der Umstand angesprochen, daß, je nach Gesetzmässigkeitsvorstellung einzelner Prüfer, den Bilanzierungsverpflichteten unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten vorgeschlagen werden können

1232      Vertikale Zielbeziehungen

Die Kenntnis der horizontalen Zielbeziehungen ist, wie wir unter Pkt. 1231 anhand von Beispielen demonstriert haben, zwar von grundlegender Bedeutung für das Zustandekommen von Entscheidungen, läßt aber Aussagen über die Zielgewichtung sowie das Bestehen von Finalrelationen zwischen den Zielen nicht zu. Diesem Zweck dient die Analyse der vertikalen Zielbeziehungen.

12321      Zielpräferenzen

Dem Jahresabschlußprüfer ist als Entscheidungsträger permanent die Aufgabe gestellt, die aus der Pluralität existenter Prüfziele resultierenden konfliktären Entscheidungssituationen zu lösen. Dies geschieht über eine subjektive Gewichtung der Prüfziele, wodurch eine entscheidungsträgerbedingte Zielpräferenz entsteht.<sup>1)</sup> Die Elemente einer Zielmenge (Ziele) sind damit als Primär-oder Sekundärziele<sup>2)</sup> skalierbar und die notwendige Konfliktlösung in Form einer spezifischen Entscheidung wird möglich.

---

1) vgl. z.B. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 109

2) vgl. Chamberlain, E.H., Micro-Economic Planning and Action, New York 1962, S. 72 ff, der die Sekundärziele noch einteilt in anterior, concomitant and subsidiary goals

So wird z.B. der Jahresabschlußprüfer entsprechend seiner Zielpräferenz den Umfang einer Stichprobe bei der Prüfung der Warenvorräte oder der Rückstellungen danach bestimmen, ob unter Berücksichtigung der insgesamt zur Verfügung stehenden Prüfungszeit die Feststellung zur Gesetzmässigkeit der Vorräte-/Rückstellungsbilanzierung (Primärziel) auch dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Prüfungsdurchführung (Sekundärziel) entspricht.

Allerdings ist mit der prüferbezogenen Festlegung von Prioritäten nichts über die Ziele selbst und über ihre Bedeutung als "echte Ziele" im Zielsystem der Jahresabschlußprüfung gesagt.<sup>1)</sup> Zwar setzt "... die Zuordnung"<sup>2)</sup> der verschiedenen Zielinhalte...die Kenntnis der Zielpräferenz des Entscheidungsträgers voraus"<sup>3)</sup>, eine Zielerklärung und eine Einordnung der Ziele in eine Zielhierarchie der Prüfung ist damit aber nicht verbunden.

---

1) Dies ergibt sich beispielsweise deutlich aus Modellen der linearen Optimierung; wir verweisen in diesem Zusammenhang stellvertretend für viele andere auf die Ausführungen bei Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 107 ff; Bidlingmaier, J., Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, Wiesbaden 1964, S. 105 ff und S. 49, (Zitierweise: Unternehmerziele...)

2) Hervorhebung durch die Verfasser

3) Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 111

12322      Zielhierarchien

Für die organisatorische Steuerung prüferischer Entscheidungsprozesse ist es notwendig, aus allen Bestandteilen einer Zielkonzeption Ober-, Zwischen- und Unterziele zu formulieren.<sup>1)</sup> Dadurch entstehen sogenannte Zielhierarchien oder Zielpyramiden, die dem Zweck dienen, möglichst in allen Steuerungs-Intensionen definierte Leistungsstandards für Prüfungs-Aktivitäten zu erhalten.

Die jeweils über- und untergeordneten Ziele stehen in einer Mittel-Zweck-Beziehung zueinander, die dergestalt ist, daß eine Orientierung der Entscheidungsfindung an den untergeordneten Zielen zu einer Suboptimierung im Hinblick auf das Oberziel führt.<sup>2)</sup>

---

1) vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 46, Bidlingmaier, J., Unternehmerziele...a.a.O., S. 76 ff

2) vgl. Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre...a.a.O., S. 50 ff; Jones, M.H., Executive Decision Making, Homewood III 1957, S. 5

Werden in einer Unternehmung solche Ursache-Wirkungs-Ketten als Instrument zur Unternehmenssteuerung herangezogen, so spricht man vom Konzept des "Management by objectives"<sup>1)</sup>. In Analogie dazu erscheint es uns sinnvoll, bei Durchführung von Jahresabschlußprüfungen mit Hilfe von Zielvorgaben vom "(Annual) Auditing by objectives" zu sprechen. Die Relevanz von im Wege der Zielhierarchiebildung geschaffenen vertikalen Zielbeziehungen ist dementsprechend erklärt durch die Aufgabenstellung des "Auditing by objectives", die analog den Ausführungen von Odiorne<sup>2)</sup> folgendermassen zu charakterisieren ist:

1. Zielerklärung, damit ein gemeinsames Zielverständnis aller an der Jahresabschlußprüfung Beteiligten erreicht wird,
2. Koordination der Teilentscheidungen einer multipersonalen Prüfungsinstanz und Motivation der einzelnen Prüfer (Rollenträger) zu gemeinsamem Engagement, bereits im Stadium der Zielbildung,
3. Gliederung der Ziele in reguläre (Steuerungs-), operative (Problemlösungs-) und kreative Aufgaben, zur Operationalisierung der Zielvorgaben.

---

1) vgl. für viele andere Drucker, P., Managing for Results, New York 1966; Odiorne, G.S., Management by Objectives, New York 1965; Frese, E., Management by Objectives, in: ZfO 1971, S. 227 - 238;

2) vgl. Fußnote 1

Allerdings sind in der Prüfungsrealität Zielhierarchien mit eindeutig formulierbaren Zielrelationen kaum denkbar, da in der Regel für ein bestimmtes Oberziel (z.B. Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes) lediglich Vermutungen über Ziel - Subziel - Beziehungen existieren.<sup>1)</sup>

#### 124      Zielbildung und Zielfixierung

Ziele sind das Ergebnis bewußt oder unbewußt vollzogener Zielbildungsprozesse, die sich wie alle willensbildenden Prozesse in den drei Phasen: Anregungsphase, Suchphase, Optimierungsphase, vollziehen<sup>2)</sup>. Auf die in jeder Phase zu lösenden Teilaufgaben braucht hier nicht näher eingegangen zu werden.

---

1) vgl. Berthel, J., Zur Operationalisierung...a.a.O., S. 35, der von empirisch prüfungsbedürftigen Ursachen-/Wirkungsketten spricht

2) vgl. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 21

Da sich die betriebswirtschaftliche Forschung überwiegend mit "Zielen der Unternehmung" beschäftigt<sup>1)</sup>, soll die Bildung von Zielen der Jahresabschlußprüfung, die wir einfachheitshalber als Prüfziele bezeichnen wollen, ausgehend von der Unternehmungszielbildung im Wege der Abweichungsanalyse charakterisiert werden.

Diese Vorgehensweise erachten wir für sinnvoll, zumal ein enger Konnex zwischen den Prüfzielen und den sogenannten Bilanzzielen existiert, und diese ihren Ursprung in den allgemeinen Unternehmungszielen haben.<sup>2)</sup>

#### 1241      Unternehmungszielbildung

Die Art und Weise, wie in einer Unternehmung Ziele gebildet und fixiert werden<sup>3)</sup>, soll hier unter drei wesentlichen Aspekten beleuchtet werden:

1.      Der Zielentstehungsprozeß als Bewußtwerdungsprozeß;
2.      die Zielbildung in Abhängigkeit vom Führungsstil;
3.      die Zielfixierung als Aufgabe der "politischen Koalition" Unternehmung.

---

1) vgl. z.B. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O. ; Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 186 ff

2) vgl. z.B. Harder, U., Bilanzpolitik, Wiesbaden 1962, S. 52

3) vgl. insbes. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 19 ff und die dort angegebene Literatur

In einer Unternehmung vollziehen sich die speziellen Bewußtwerdungsprozesse "... im Hinblick auf die Gewinnung operationaler Zielgrößen... ebenfalls in drei Stufen:

- Erkennen der originären Ziele, (Motive)
- Konkretisierung von derivativen Zielen (Ersatzziele) und
- Benennung operationaler Zielgrößen (Entscheidungskriterien)."<sup>1)</sup>

In der ersten Stufe werden die originären Ziele im Sinne von Motiven, z.B. ethischen, altruistischen, egoistischen Motiven, generiert. In der zweiten Stufe werden diese Motive im Hinblick auf die verfügbaren Mittel zu derivativen (Ersatz-) Zielen (Formal- und Sachziele) konkretisiert, aus denen schließlich in der dritten Stufe zur Gewinnung eindeutiger Leitmaximen operationale Zielgrößen destilliert werden.<sup>2)</sup> Als Ergebnis solcher, selbst als strategische Entscheidungen interpretierbarer Prozesse<sup>3)</sup>, dienen diese Zielgrößen als definitive Entscheidungskriterien für die prozeßualen Entscheidungen des betrieblichen Leistungsvollzugs.

---

1) Kern, W., Ziele und...a.a.O., S. 311

2) ebenda, S. 311

3) vgl. Häusler, J., Planung als Zukunftsgestaltung, Wiesbaden 1969, der die Strategie als "Inbegriff von Richtlinien und Entscheidungsregeln zur Bestimmung des Rahmens der Unternehmensaktivitäten sowie der bedeutenderen Verhaltensregeln in den funktionalen Bereichen des Unternehmens" sieht

Die formale Organisation der Zielbildung ist dabei abhängig vom sogenannten Führungsstil, der je nach Erscheinungsform zwei Typen von Zielbildungsprozessen impliziert, nämlich Zielfixierungen auf autoritärer Basis und Zielfixierungen auf kooperativer Basis.<sup>1)</sup>

Die Zielsetzungen auf autoritärer Basis sind bestimmt durch den Informationsstand, die Wertvorstellungen, das Risikobewußtsein und die Durchsetzungserwartungen und -Fähigkeiten einzelner Kerngruppen<sup>2)</sup>, die formell auf Grund "...gesetzlicher oder vertraglicher Normen (z.B. Satzung einer Aktiengesellschaft) zur Zielfixierung besonders autorisiert..."<sup>3)</sup> sind.

Die Zielsetzungen auf der Basis eines kooperativen Zielbildungsprozesses, der formal strukturiert ist, sucht durch intensive Kommunikation soviel verschiedene Rangstufen der Unternehmenshierarchie wie notwendig in die Zielplanung einzubeziehen und den Konfliktlösungsprozeß explizit zu machen.<sup>4)</sup>

- 
- 1) vgl. für viele andere: Witte, E., Führungsstile, in: Handwörterbuch der Organisation, Hrsg. Grochla, E., Stuttgart 1969, Sp. 595 - 602; von Mischformen soll hier abgesehen werden
  - 2) vgl. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 203 ff
  - 3) Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 205
  - 4) vgl. Müller, W., Entwicklungsstufen der Organisationstheorie: "Neoklassische Organisationstheorie", in: WISU 1976, S. 203 und Szyperski, N., Das Setzen...a.a.O., S. 655

Die in beiden Fällen formal strukturierte Zielbildung ist aber limitiert durch bestehende Umweltdaten und außerdem beeinflusst durch die informellen Machtzentren interner und externer Organisationsteilnehmer, die z.B. durch Informationsmanipulationen oder das sogenannte Empire Building<sup>1)</sup> indirekt auf die Zielsetzungsentscheidungen einwirken.

Damit sind wir beim dritten Aspekt, der uns in diesem Zusammenhang bedeutsam erscheint: "Wenn wir die Zielsetzungen, die in einer Organisation vertreten werden, verstehen wollen, so dürfen wir nicht nur mit formal-analytischen Begriffen und Abläufen der Zielbildung und Planung operieren, sondern müssen uns vorher auf Konzepte wie Abhängigkeit, Macht und Einfluß besinnen".<sup>2)</sup>

Interpretiert man die Unternehmung als politische Koalition, wie dies z.B. Cyert und March<sup>3)</sup> in ihrem organisations-theoretischen Grundmodell tun, so ergeben sich die Unternehmungsziele als "Koalitionsziele" in einem umfassenden kollektiven Verhandlungsprozeß der verschiedenen Koalitionsmitglieder.<sup>4)</sup>

- 
- 1) vgl. Zepf, G., Der Prozeß der Zielbildung in Unternehmungen aus verhaltenstheoretischer Sicht, in: ZfO 1970, S. 71 - 79, und Klis, M., Überzeugung und Manipulation, Grundlagen einer Theorie betriebswirtschaftlicher Führungsstile, Wiesbaden 1970
  - 2) Müller, W.R., Ziele von Organisationen, in: Die Unternehmung 1977, S. 6, (Zitierweise: Ziele...)
  - 3) vgl. Cyert, R.M., March, J.G., A Behavioral Theory of the Firm, Englewood Cliffs, N.Y. 1963
  - 4) Koalitionsmitglieder sind alle, die Ansprüche an die Organisation stellen und versuchen, ihre Ziele zusammen mit dieser zu verwirklichen, z.B. Arbeitnehmer, Lieferanten, Kreditgeber,...

"Diese können ihre jeweiligen Ziele nur in gegenseitiger Abhängigkeit durch eine J o i n t V e n t u r e' realisieren und bilden deshalb eine Koalition".<sup>1)</sup> Das Resultat ist ein äußerst komplexes System von Zielen, das unter Berücksichtigung bestehender Umweltdaten, die z.B. durch das geltende Gesellschaftssystem bedingt sind, ausschließlich geprägt ist durch die Individualziele der partizipierenden Koalitionsmitglieder.

---

1) Müller, W., Ziele...a.a.O., S. 11

## 1242 Modifikationen der Prüfzielbildung

"Stand am Anfang das private Interesse an der Rechnungslegung und damit auch an der Wirtschaftsprüfung im Vordergrund: Das Management wollte wissen, wie es gewirtschaftet hatte, so traten im Laufe der Zeit die Interessen weiterer Kreise an der Rechnungslegung im Sinne einer Rechnungslegungslegung gleichberechtigt daneben...".<sup>1)</sup> Die Jahresabschlußprüfung als Teil der Wirtschaftsprüfung evolvierte damit zu einer "ordnungspolitischen Funktion" innerhalb des Gesellschaftssystems — die Prüfziele wurden zu Zielen mit gesellschaftlicher Bedeutung.<sup>2)</sup> Der Jahresabschlußprüfer als Exekutor dieser Prüfziele ist nicht mehr "...nur Treuhänder des Unternehmens, sondern der Gesellschaft als Ganzes"<sup>3)</sup>. Die Explanation seiner Verantwortung als "contractual-, implied-, human- und vor allem social responsibility"<sup>4)</sup>, die er "... dem im Staatswesen zusammengefassten Allgemeinwohl gegenüber..."<sup>5)</sup> hat, zeigen die gesellschaftliche, über die einzelne Unternehmung hinausreichende Relevanz, die den Prüfzielen beizumessen ist.

---

1) Pougin, E., Die Sozialverpflichtung des Wirtschaftsprüfers, in: BFuP, 1976, S. 94, (Zitierweise: Die Sozialverpflichtung...)

2) vgl. Lutter, M., Der Wirtschaftsprüfer und seine Aufgaben in unserer Zeit, in: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1975, S. 228

3) Pougin, E., Die Sozialverpflichtung...a.a.O., S. 107

4) vgl. Linowes, B.F., The Accountants' Enlarged Professional Responsibilities, in: The Journal of Accountancy, 1973, S. 47

5) Pougin, E., Die Sozialverpflichtung...a.a.O., S. 99

Hieraus ergeben sich für die Prüfzielbildung wesentliche Modifikationen gegenüber der Unternehmungszielbildung und zwar hinsichtlich:

- der an der Zielbildung maßgeblich beteiligten Personen
- des Ablaufs und der Bestimmungsgründe des Zielbildungsprozesses
- der Geltungsdauer der Zielfixierungen
- des Zielinhalts.

Die Interpretation der Unternehmung als eine "Joint Venture" läßt zwar die Gesellschaft selbst zum Koalitionspartner werden, die Unternehmungszielbildung erfolgt aber relativ autonom von staatlicher Beteiligung<sup>1)</sup> durch eine abgrenzbare Zahl maßgeblich Beteiligten, mit der entsprechenden Entscheidungsmacht ausgestatteter Personen (Koalitionsteilnehmer).

Prüfziele sind demgegenüber das Ergebnis eines gesellschaftlichen "Bewußtwerdungsprozesses", der sich in Form von gesetzlichen Normierungen, über judikative Rechtsbildung und in allgemein anerkannten gesellschaftlichen Grundsätzen manifestiert.<sup>2)</sup> Die Bestimmungsgründe der Prüfzielbildung sind nicht wie bei der Unternehmungszielbildung nur aus der "...speziellen ökonomischen Sinngebung der zu gründenden Unternehmung..."<sup>3)</sup> heraus determiniert, sondern

---

1) vgl. Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 175 ff

2) Hierbei spielt auch die wissenschaftliche Forschung eine bedeutende Rolle

3) Schäfer, E., Die Unternehmung, 4. Aufl., Köln 1961, S. 48

es werden "...Wohlfahrts-, nationale und supra-nationale Sicherungsziele sowie letztlich gewisse gesellschaftliche Anspruchsniveaus angestrebt..."<sup>1)</sup>

Die Prüfziele fallen als auf politischer Ebene fixierte Bestimmungsfaktoren in das gesamtwirtschaftliche Umsystem<sup>2)</sup> der Unternehmungen, gleich welcher Rechtsform, und determinieren damit hinsichtlich jahresabschlußrelevanter Sachverhalte deren Beziehungsmuster zu den eigenen Organisationsteilnehmern und anderen Sozialgebilden der Gesamtwirtschaft.

So ist z.B. in der BRD das Aktiengesetz als Teil des rechtlichen Umsystems anzusehen: Für Unternehmungen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft ist die Jahresabschlußprüfung durch § 162 Abs. 1 AktG vorgeschrieben und das allgemeine Prüfziel "Gesetzmässigkeit und Satzungsmässigkeit der Rechnungslegung" durch § 162 Abs. 2 AktG gesetzlich fixiert. Die Informationsbeziehungen gegenüber Unternehmungsangehörigen und Öffentlichkeit sind ebenfalls gesetzlich, z.B. durch die §§ 166, 170 und 177 ff AktG formell vorgezeichnet. Die Prüfziele erfüllen unter diesem Aspekt die Funktion einer Minimalbedingung: Der Entscheidungsspielraum der einzelnen Unternehmung in Bezug auf ihren Jahresabschluß erfährt eine am Interesse der Öffentlichkeit orientierte Begrenzung.

---

1) Szyferski, N., Das Setzen...a.a.O., S. 642

2) Unter Umsystem verstehen wir die wirtschaftliche, rechtliche und soziale Umwelt der Unternehmung

Unternehmungsziele wie Prüfziele unterliegen einem ständigen Wandel im Zeitablauf. Als Ergebnis komplexer Interaktionsprozesse zwischen den, die Unternehmung verkörpernden Personen einerseits und Umweltelementen (Organisationen oder Individuen)<sup>1)</sup> andererseits, unterliegen die Unternehmungsziele einer permanenten Veränderung<sup>2)</sup>. Ändern sich die Umweltbedingungen (z.B. die Absatzsituation) und damit verbunden die Präferenzstrukturen der Unternehmungs-Zielbildungsgruppe respektive deren Zusammensetzung, so werden Zielanpassungen an die neue Daten-Konstellation hervorgerufen. Daraus ergibt sich eine rasche Variation der Unternehmungsziele als Folge zeitelastischer Anpassungsvorgänge, die die Existenz der Unternehmung sichern.<sup>3)</sup>

---

1) vgl. Heinen, E.: Das Zielsystem...a.a.O., S. 235 ff

2) Bestimmungsfaktoren der Zielvariation sind z.B. die Verhältnisse am Beschaffungs- und Absatzmarkt, die personellen Veränderungen innerhalb der Unternehmung, etc.

3) vgl. Thompson, J.D. und Mc. Ewen, W.J., Organizational Goals and Environment: Goal Setting as an Interaction Process, American Sociological Review 1958, S. 23 ff.

Prüfziele dagegen haben tendenziell eine längerfristige Geltungsdauer. Sie entstehen, wie weiter oben bereits dargelegt, aus einem "gesellschaftlichen Bewußtwerdungsprozeß" heraus. Die Anschauungen der Mitglieder einer ganzen Gesellschaft ändern sich meist <sup>1)</sup> nur allmählich im Rahmen eines geschichtlichen Entwicklungsprozesses. Einmal konstituierte Normen, gleichgültig ob in Form von Gesetzen oder Gewohnheitsrecht, besitzen eine ausgeprägte Indolenz gegenüber Veränderungen. Prüfziele sind dementsprechend relativ konsistent in Zeiten gesellschaftlicher Erschütterung, z.B. durch Inflation, Arbeitslosigkeit und Konjunkturschwankungen. <sup>2)</sup>

- 
- 1) Es interessiert hier die Meinungsbildung in einem kontinuierlichen, demokratisch stabilen Staatswesen
  - 2) z.B. wurde das deutsche Aktiengesetz seit 1937 nur einmal in 1965 geändert.

## 125 Anforderungen an ein strukturiertes Zielsystem

In unseren bisherigen Ausführungen<sup>1)</sup> haben wir die Anforderungen an Ziele, die Bedeutung von Zielwirkungen, die Zielbeziehungen untereinander sowie die Zielentstehung eingehend expliziert. Es bleibt noch zu klären, welche Kriterien gewährleistet sein müssen, damit die Vielzahl von Prüfzielen "...in ihrer Gesamtheit ein System bilden, das als Richtschnur..."<sup>2)</sup> für die Aktionen eines Abschlußprüfers dient. Es zeigt sich, daß die Anforderungen, die an ein strukturiertes Unternehmungszielsystem zu stellen sind die gleichen sind, wie die, die ein Prüfzielsystem erfordert — es handelt sich um systemimmanente<sup>3)</sup> Anforderungen. Schmidt-Sudhoff<sup>4)</sup> nennen als solche:

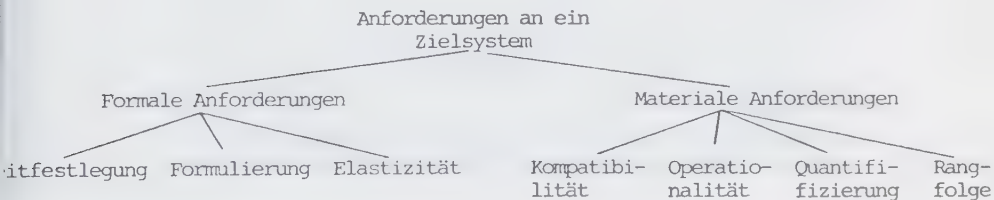


Abb. I/5: Anforderungen an ein Zielsystem

- 1) vgl. die Punkte 12 - 1242 dieser Arbeit
- 2) Schmidt-Sudhoff, U., Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Bd. 10 der Schriftenreihe: Betriebswirtschaftliche Beiträge, Hrsg. Münstermann, H., Wiesbaden 1967, S. 111, (Zitierweise: Unternehmerziele...)
- 3) Die Anforderungen ergeben sich bereits daraus, daß wir von einem strukturierten System sprechen; gerade durch die meßbaren Beziehungen der strukturierten Elemente untereinander unterscheidet sich das System von einer Menge; vgl. hierzu Flechtner, H.J., Grundbegriffe der Kybernetik, Stuttgart 1966, S. 12
- 4) vgl. Schmidt-Sudhoff, U., Unternehmerziele...a.a.O., S. 112

Es würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen, wollten wir auf die einzelnen Zielsystem-Anforderungen näher eingehen.<sup>1)</sup> Wichtig erscheint uns für unsere Untersuchung nur die Tatsache, daß auch das Prüfzielsystem diesen Kriterien entsprechen muß, wenn es einen praktikablen Maßstab für das prüferische Handeln und dessen Beurteilung sein soll.<sup>2)</sup>

---

1) Wir verweisen auf die umfangreiche betriebswirtschaftliche Literatur zu diesem Fragenkomplex; vgl. z.B. für viele andere, Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 45 ff; Schmidt-Sudhoff, U., Unternehmerziele...a.a.O., S. 111 ff; Strasser, H., Zielbildung und Steuerung der Unternehmung, Wiesbaden 1966

2) vgl. Oettle, K., Über den Charakter öffentlich wirtschaftlicher Zielsetzungen, in: ZfbF 1966, S. 247

Die Jahresabschlußprüfung wird determiniert durch das Zielsystem der Prüfung, das als strukturierte Gesamtheit aller denkbaren Prüfziele äußerst komplex<sup>1)</sup> ist.

Der instrumentale Charakter, den die Jahresabschlußprüfung in Bezug auf die Prüfziele hat, erlaubt es, die Komplexität des Prüfzielsystems auch durch unmittelbare Betrachtung von Interdependenzen und Wirkungen der Jahresabschlußprüfung selbst aufzuzeigen.

Als Ausgangspunkt dient uns die globale Aussage von Emile Giroud zum Ziel der Prüfung des Jahresabschlusses: "Letzten Endes soll ja die Jahresrevision der Erhaltung und Vermehrung des Vermögens der Unternehmung und damit der Erhaltung des Unternehmens selbst dienlich sein, damit die Interessen aller Beteiligten, auch die der Volkswirtschaft im allgemeinen, gewahrt bleiben."<sup>2)</sup>

Diese Betrachtungsweise, die wir aus der Sicht der Jahresabschlußprüfung als "endzielorientiert" bezeichnen könnten, demonstriert die Komplexität des Prüfzielsystems in zweifacher Hinsicht.

---

1) Komplex im Sinne von vielfältig und reich an Beziehungen und Wirkungen

2) Giroud, E., Buch- und Bilanzprüfung in der Schweiz, 5. Aufl., bearbeitet von Dober, W., Zürich 1962, S. 79, (Zitierweise: Buch- und Bilanzprüfung...)

Zum einen geht es um die Erhaltung der Unternehmung und damit um die in diesem Sozialsystem ablaufenden Entscheidungsvorgänge. Es ist zu untersuchen, welche Einflüsse von der Jahresabschlußprüfung, respektive dem sie bestimmenden Zielsystem, auf die Entscheidungen in Unternehmungen ausgehen.

Zum zweiten ist mit dem Interesse aller Beteiligten und dem der Volkswirtschaft im allgemeinen die informative Seite der Jahresabschlußprüfung angesprochen. "Der Jahresabschluß ist Bestandteil des umfassenden Informationssystems betriebliches Rechnungswesen <sup>1)</sup>, er dient der Befriedigung des unternehmungsinternen und -externen Informationsbedarfs. Da der Jahresabschluß Gegenstand der Jahresabschlußprüfung ist, sind die Prüfziele unter dem Gesichtspunkt der Informationsfunktion des Jahresabschlusses zu beleuchten.

Die Tangierung von jahresabschlußrelevanten Entscheidungen in einer Unternehmung, sowie die Gestaltung einer bestimmten Informationsvermittlung durch die Jahresabschlußprüfung, richtet unser Augenmerk auf einen weiteren, die Komplexität des Prüfzielsystems mitbestimmenden Problembereich, nämlich die Frage nach dem Beziehungszusammenhang zwischen den Prüfzielen und den Zielen des Jahresabschlusses. Es wird hierbei zu unterscheiden sein, welche Ziele die Unternehmung mit ihrem Jahresabschluß verfolgt, und welche Ziele sich für den Jahresabschluß aus den gesetzlichen Vorschriften und anderen allgemein gültigen Normen (z.B. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung) ergeben.

---

1) Frantz, U., Bilanzen, Bielefeld - Köln 1976, S. 1,  
(Zitierweise: Bilanzen...)

1261      Die Ziele externer Jahresabschluß-  
prüfung aus entscheidungstheoreti-  
scher Sicht

Dem Rechnungswesen einer Unternehmung kann in erster Linie "...die Aufgabe zugeordnet werden, unternehmerische Entscheidungen vorzubereiten, wobei in diese Vorbereitungen alle Planungsprozesse einbezogen werden können, soweit sie quantitative Dimensionen haben."<sup>1)</sup> Zwar ist mit zunehmender Entscheidungsorientierung der Betriebswirtschaftslehre die Erkenntnis gewachsen, daß das externe Rechnungswesen nur unvollkommen dem Ziel genügt, Entscheidungen in der Unternehmung vorzubereiten und zu substantiieren.<sup>2)</sup> Der Jahresabschluß dient aus dieser Sicht insbesondere "...der Erfüllung von Rechtspflichten und der Aufklärung außenstehender, an der Unternehmung interessierter Kreise..."<sup>3)</sup> und kann daher nicht unmittelbar zur betrieblichen Entscheidungsbildung beitragen.<sup>4)</sup>

---

1) Drumm, H.J., Entscheidungsorientiertes Rechnungswesen, in: ZfbF 1972, S.121; vgl. Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, Köln 1962, 13. Aufl;

2) vgl. z.B. Schneider, D., Unternehmensziele und Unternehmensrechnung, in: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung, Busse v. Colbe (Hrsg.), 1969, S. 19 - 23, (Zitierweise: Unternehmensziele...)

3) Meffert, H., Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen, Ein Beitrag zur Theorie der Kostenrechnung, Wiesbaden 1968, S. 52, (Zitierweise: Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen ...)

4) vgl. Swoboda, P., Die betriebliche Anpassung als Problem des betrieblichen Rechnungswesens, Wiesbaden 1964, S. 66: Es handelt sich um den Teil des betrieblichen Rechnungswesens, der ausschließlich instrumental den Charakter aufweist.

Wir vertreten demgegenüber einen mehr extensiven Standpunkt, der in dem Informationsinstrument<sup>1)</sup> Jahresabschluß mindestens einen Entscheidungsstimulator für betriebliche Entscheidungen erkennt. Damit wird u.E. auch der Tatsache Rechnung getragen, daß eine Vielzahl von Unternehmen nur über die Finanzbuchhaltung und den darauf aufbauenden Jahresabschluß als ihr Rechnungswesen verfügen, das als quantitative Entscheidungsgrundlage dienen kann. Erst wenn dem Jahresabschluß somit eine gewisse mittelbare oder unmittelbare betriebliche Entscheidungsrelevanz zugesprochen wird, erhält die Frage nach dem Einfluß der externen Jahresabschlußprüfung auf Entscheidungen in der Unternehmung ihre Berechtigung.<sup>2)</sup>

---

1) vgl. Gutenberg, E., Bilanztheorie und Bilanzrecht, in: ZfB 1965, S. 13 ff, (Zitierweise: Bilanztheorie...)

2) vertritt man die Auffassung, daß der Jahresabschluß unbedeutend für betriebliche Entscheidungen ist, so ist auch die Prüfung des Jahresabschlusses hinsichtlich der betrieblichen Entscheidungstangierung unbedeutend

Die entscheidungskonstituierenden Wahlakte werden in der Unternehmungs-Realität durch psychische wie durch formal-rationale Gesichtspunkte geprägt.<sup>1)</sup> Da die psychischen Momente kaum festlegbar, geschweige denn sprachlich faßbar sind, beschränkt sich die Entscheidungstheorie in ihren Entscheidungsmodellen auf die formal-rationale Komponente der Entscheidung, indem sie den Entscheidungssubjekten formal-rationales Handeln und Entscheiden unterstellt.<sup>2)</sup> Da dies unserer Meinung nach keinen Verstoß gegen die geforderte Anwendungsorientiertheit der Betriebswirtschaftslehre darstellt, wird nachfolgend ohne Berücksichtigung psychischer Aspekte die Bedeutung der externen Jahresabschlußprüfung für betriebliche Entscheidungen anhand des Entscheidungsprozesses untersucht.

---

1) vgl. Gäfgen, G., Theorie ...a.a.O., S. 26 ff

2) vgl. Heinen, E., Einführung ...a.a.O., S. 223 ff

12611      Entscheidungsprozeßinitiierung

Entscheidungen werden durch Anregungs- oder Initialinformationen ausgelöst.<sup>1)</sup> Von der externen Jahresabschlußprüfung gehen verschiedene solcher Entscheidungsanregungen aus.

Zunächst schafft allein die Tatsache, daß eine Prüfung des Jahresabschlusses vorgenommen wird, eine entscheidungsstimulierende Situation innerhalb der Unternehmung. Dies zeigt sich deutlich am Beispiel einer aktienrechtlichen Pflichtprüfung.

Gemäß § 162 Abs. 1 des deutschen Aktiengesetzes (AktG) ist der Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft "...unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlußprüfer) zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden."<sup>2)</sup> Ähnlich schreibt das schweizerische Obligationenrecht (OR) für den Jahresabschluß von Aktiengesellschaften die Prüfungspflicht in Art. 728 OR vor und legt in Art. 729 Satz 2 OR fest, daß ohne Vorlage eines entsprechenden Prüfungsberichts "...die Generalversammlung über die Bilanz nicht Beschluß fassen kann."<sup>3)</sup>

---

1) vgl. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 21

2) vgl. Aktiengesetz vom 06. September 1965, BGBl. I, S. 1089

3) vgl. revidiertes Schweizerisches Obligationenrecht, (BG über das Obligationenrecht vom 30. März 1911/18, Dezember 1936)

Unterstellt man, daß der Vorstand bzw. Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft die Entlastung für ihre Geschäftstätigkeit anstreben,<sup>1)</sup> so werden sie in dem Bewußtsein, daß der durch sie aufzustellende Jahresabschluß<sup>2)</sup> einer Prüfung unterliegt, spezifische Entscheidungen zur Sicherstellung von Ordnungs- und Gesetzmässigkeit des Jahresabschlusses treffen. Dadurch soll erreicht werden, daß der Jahresabschluß den Anforderungen zur Feststellung durch Aufsichtsrat oder Hauptversammlung bzw. der Abnahme durch die Generalversammlung entspricht, und damit einer im übrigen möglichen Entlastung der Geschäftsführung nicht im Wege steht. Ein weiterer Aspekt ist, daß Verwaltungsrat bzw. "...Vorstand wie Mitarbeiter wissen, daß Jahr um Jahr geprüft wird, und das Risiko groß ist, daß Fehler und Veruntreuungen entdeckt werden".<sup>3)</sup> Diese "Präventivwirkung"<sup>4)</sup> der Jahresabschlußprüfung initiiert ebenfalls bestimmte Entscheidungsprozesse.

---

1) Durch die Entlastung billigt die Haupt-(General-)versammlung die Verwaltung der Gesellschaft durch Vorstand (Verwaltung) und Aufsichtsrat; vgl. §§ 119 und 120 AktG. bzw. Art. 698 OR; ein nicht ordnungsmäßiger Jahresabschluß hat u.U. Nichtigkeit zur Folge bzw. kann angefochten werden

2) vgl. § 148 AktG., Art. 722 OR

3) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1977...a.a.O., S. 308

4) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1977...a.a.O., S. 308

Von freiwilligen Abschlußprüfungen<sup>1)</sup> bei körper-schaftlich organisierten Einzelunternehmen, Per-sonen- oder Kapitalgesellschaften, gehen auf die Unternehmungsleitung<sup>2)</sup> ähnliche Impulse zur Ent-scheidungsanregung aus, wenn auch hier keine rechts-förmlich organisierte Entlastung stattfindet. Eine Modifikation ergibt sich nur dann, wenn Management und Auftraggeber der Prüfung identisch sind.<sup>3)</sup> Da die Durchführung einer Jahresabschlußprüfung in diesem Fall im eigenen Ermessen der Unternehmens-leitung steht, ergibt sich für diese eine Entschei-dungsstimulierung der beschriebenen Art nicht.

Wenn auch, wie wir gezeigt haben, bereits die Tat-sache der Durchführung einer Jahresabschlußprüfung, eine entscheidungsstimulierende Wirkung auf die Ent-scheidungsträger in einer Unternehmung ausübt, darf ihre Bedeutung nicht überschätzt werden, gerade weil es sich um einen passiven Entscheidungsstimulus handelt.

Eine aktive Entscheidungsprozeßinitiierung geht da-gegen von den Prüfungsfeststellungen selbst aus.

---

1) Zur Unterscheidung vgl. Bussmann, K.F., Die Prüfung...a.a.O., S. 109 ff und 229 ff

2) vgl. Selchert, F.W., Bedeutung externer Revisionen für Ent-scheidungen in der Betriebswirtschaft, in: BFuP 1970, S. 552, der hierbei von Personen spricht, die für eine Entscheidung in Betracht kommen, (Zitierweise: Bedeutung externer...)

3) z.B. der Einzelunternehmer, die Komplementäre von Kommanditge-sellschaften, ...

Die Jahresabschlußprüfung läßt sich in eine Vielzahl von Teilaktivitäten zerlegen, die in Vergleichshandlungen zwischen einzelnen aus dem Jahresabschluß gewonnen Ist-Objekten mit aus bestimmten Normen abgeleiteten Soll-Objekten bestehen. Die jeweiligen Vergleichsergebnisse führen zu Einzelurteilen, die in ihrer Summe die Grundlage für das Gesamturteil über den Jahresabschluß in Form des Prüfungsberichtes<sup>1)</sup> und Bestätigungsvermerks bilden.<sup>2)</sup> Entscheidungsinitiiierungen für die Geschäftsleitung ergeben sich hierbei aus der Mitteilung sowohl der Einzelurteile als auch des Gesamturteils durch die Abschlußprüfer. Regelmäßig werden während der Prüfungsdurchführung die verschiedenen Einzelurteile dem Management im Rahmen einer mündlichen Beratung durch den Prüfer mitgeteilt. Hierbei werden "...die möglichen Gründe für eine Einschränkung oder Verweigerung des Testats in aller Regel vorab ausgeräumt..."<sup>3)</sup>, indem entsprechende Entscheidungsprozesse in Gang gesetzt werden, die "...zu einer Korrektur normenwidriger Wertansätze, Gliederung und Berichterstattung..."<sup>4)</sup> führen.

---

1) vgl. § 166 AktG bzw. Art. 729 OR und 723 OR

2) Über die Gesamturteilsbildung auf der Grundlage von Einzelurteilen, vgl. v. Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 47 ff

3) Goetzke, W., Grundmodelle wirtschaftlicher Kontrolle und aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, in: BFuP 1976, S. 171

4) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1977...a.a.O., S. 301

Die verschiedenen Feststellungen aus der Abschlußprüfung finden (als Gesamturteil) ihren Niederschlag in einem schriftlichen Prüfungsbericht, der bei deutschen Aktiengesellschaften dem Vorstand vorzulegen<sup>1)</sup> und unverzüglich dem Aufsichtsrat weiterzuleiten ist.<sup>2)</sup> Der Aufsichtsrat nimmt anschließend der Hauptversammlung gegenüber Stellung zu dem Ergebnis der Prüfung.<sup>3)</sup> Bei schweizerischen Aktiengesellschaften erstatten die Abschlußprüfer den schriftlichen Prüfungsbericht direkt an die Generalversammlung.<sup>4)</sup>

Die Entscheidungsprozeßinitiierung ergibt sich einmal durch die Information, die das Management aus dem ihm vorliegenden Bericht selbst ziehen kann:

"Durch die Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses, der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung wird ein Gesamtbild von der wirtschaftlichen Entwicklung gegeben, wobei auf schwache Punkte und Mängel hingewiesen wird, so daß der Vorstand aus dem Prüfungsbericht Anregungen ziehen kann für die Weiterentwicklung und Verbesserung der Rechnungslegung und der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens."<sup>5)</sup>

---

1) vgl. § 166 Abs. 3 AktG

2) vgl. § 170 Abs. 1 AktG

3) vgl. § 171 Abs. 2 AktG

4) vgl. Art. 729 Abs. 1 OR; in praxi unterscheiden sich die deutsche und die schweizerische Regelung kaum, da der Aufsichtsrat einer deutschen Aktiengesellschaft in der Regel seiner Berichterstattung an die Hauptversammlung exakt den Prüfungsbericht der Abschlußprüfer zugrundelegt; selbstgefundene Prüfungsfeststellungen liegen schon mangels Sachkenntnis meist nicht vor. Vgl. hierzu Goudekot, A.: Bedeutung und Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerkes, in: Journal UEC, 1966, S. 68

5) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4. Aufl., bearbeitet von Schmaltz, K., Forster, K.-H., Goerdeler, R., Havermann, H., Stuttgart 1968 (Zitierweise: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...)

Zum anderen ergeben sich Entscheidungsanregungen oder sogar "Entscheidungspressionen" für das Management, wenn bei negativem Abweichen der Prüfungsergebnisse von den gesetzten Normen der Aufsichtsrat bzw. die Haupt- oder Generalversammlung mit Anweisungen an das Management reagieren. Der Bestätigungsvermerk bzw. die im Bestätigungsbericht enthaltene Empfehlung an die Generalversammlung<sup>1)</sup> schließlich ergänzt als kurz gefaßtes Gesamturteil den Prüfungsbericht und entfaltet ebenfalls entscheidungsinitiierende Wirkungen, unterstützt durch seine Publizitätsfunktion.<sup>2)</sup>

---

1) vgl. im einzelnen Punkt 32222

2) vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1977, bearbeitet von Budde, W.D., Dietrich, W., u.a., Hrsg. v. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1977, S. 960 (Zitierweise: WP-Handbuch 1977...)

12612      Entscheidungsprozeßrealisierung

Alle der Unternehmensleitung direkt oder indirekt zugehenden Anregungsinformationen führen aber nicht zwingend auch zu einer entsprechenden Entscheidungsrealisation. "Der Abschlußprüfer kann Änderungen nur anregen, vornehmen kann sie allein der Vorstand".<sup>1)</sup> Das tatsächliche Zustandekommen des Entscheidungsprozesses wird wesentlich determiniert durch:

1. Das Problembewußtsein und die Entscheidungsbereitschaft der Entscheidungsträger,
2. Die Effizienz der Jahresabschlußprüfung.

Ziel der Jahresabschlußprüfung muß es sein, bei bedeutsamen Abweichungsfeststellungen ein Problembewußtsein der Entscheidungsträger in Richtung Normenkonformität zu schaffen und die entsprechende Entscheidungsbereitschaft zu fördern. Dies geschieht vor allem durch gegenseitige, sachgerechte Auseinandersetzung von Prüfer und Entscheidungsträger mit dem Prüfungsobjekt und den relevanten Normen, wobei gleichzeitig die künftige Entscheidungsaufgabe determiniert und das Entscheidungsfeld konkretisiert wird. Der Entscheidungsträger wird so in die Lage versetzt, eine bestehende Abweichungsrelevanz unter sachlichen Gesichtspunkten zu beurteilen.

---

1) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung ...a.a.O., S. 301

Die Prüfungsergebnisse bringen dann für ihn "...eine problemhafte, Entscheidungen erfordernde Situation zum Ausdruck, wenn die für eine vergangene Zeit gefällten Urteile auch für die Zukunft bedeutsam sind".<sup>1)</sup> Damit sind wir bei der Effizienz der Jahresabschlußprüfung. "Unterstellt man, daß die Aufdeckung von Soll-Ist-Abweichungen letztlich deren Beseitigung zum Ziel hat, so wird man die Effizienz eines Prüfungssystems an der Reaktion der Prüfungsinstanz auf die Feststellung von Soll-Ist-Abweichungen und an der Reaktion der Entscheidungsinstanz auf die Reaktion der Prüfer zu messen haben."<sup>2)</sup> Gibt der Jahresabschlußprüfer z.B. mangels ausreichender Sachkenntnis oder infolge Abhängigkeit von seinem Auftraggeber über bestehende Soll-Ist-Abweichungen Fehlurteile ab, so unterbleibt auch der erforderliche Entscheidungsprozeß bei der Entscheidungsinstanz, da entweder Entscheidungsanregungen ganz ausbleiben, eine objektivierte Förderung des Sachinteresses nicht möglich ist oder gar falsche Entscheidungen induziert werden.

---

1) Selchert, F.W., Bedeutung externer...a.a.O., S. 554

2) Sieben, G., Bretzke, W.-R., Theorie...a.a.O., Sp. 3275; dabei deckt sich der Begriff der Entscheidungsinstanz mit unserem Begriff des Entscheidungsträgers oder Entscheidungssubjekts

"Der auf den Willen des Entscheidungsträgers zur Durchführung eines Entscheidungsprozesses wirkende Einfluß ist unverkennbar, wenn zugleich mit der Darstellung des Revisionsurteils die bei einem Unterbleiben jeglicher Entscheidungen zu erwartenden Wirkungen verdeutlicht werden, bzw. wenn auf die Verpflichtung zu solchen Entscheidungen und die sich aus einer Pflichtverletzung ergebenden Folgen aufmerksam gemacht wird."<sup>1)</sup>

---

1) Selchert, F.W., Bedeutung externer...a.a.O., S. 555 f;  
zu den Folgen der Pflichtverletzung vgl. z.B. § 256 AktG

1262      Die Ziele externer Jahresabschlußprüfung  
aus informationstheoretischer Sicht.

"Accounting is not merely the working out of an intricate puzzle consisting in carefully matching debits and credits so that they will form a nicely balanced equation. It is attempt by the means of debits and credits to present a picture of business conditions which will be of significance to all concerned. This is not to be looked upon as a mere set of figures but as the embodiment of essential financial facts." <sup>1)</sup>

Sinn einer so verstandenen Rechnungslegung ist es, in nicht zu umfangreicher und damit unübersichtlicher Weise, wesentliche Informationen in verdichteter Form abzugeben, um den Informationsempfängern eine "... Urteilsbildung über die Lage und Entwicklung des Unternehmens zu erleichtern". <sup>2)</sup>

Der Jahresabschluß als wesentlicher Teil der umfassenden Rechnungslegung einer Unternehmung erfüllt diese Informationsaufgabe durch seine "Publizität" <sup>3)</sup>, verstanden als Summe aller nach innen und außen gerichteter Erklärungen über wirtschaftlich bedeutsame Sachverhalte des Unternehmens.

- 
- 1) Hatfield Henry Rand, Accounting, Its Principles and Problems, Scholars Book Co., Box 3344, Lawrence, Kansas 66044, 1971, S. 456
  - 2) Karoli, H., Die aktienrechtliche Publizität als Aufgabe, in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 2, 1970, S. 35, (Zitierweise: Die aktienrechtliche...)
  - 3) vgl. Schindler, R., Die Publizitätsvorschriften bei der Rechnungslegung der AG, Diss. Bern 1967, S. 18; sowie Karoli, H., Die aktienrechtliche...a.a.O., S. 34

Dementsprechend soll der Jahresabschluß — neben anderen Zwecken — in erster Linie "zweckorientiertes Wissen" <sup>1)</sup> vermitteln. Er soll "...bestimmten Adressaten die Möglichkeit liefern, sich Informationen über die Lage des rechnungslegenden Unternehmens zu verschaffen, so etwa den am Unternehmenskapital - und arbeitsmäßig Beteiligten, d.h. den Gesellschaftern, Aktionären, den Gläubigern und den unternehmenszugehörigen Arbeitnehmern, aber auch dem Management und eventuellen Aufsichtsorganen." <sup>2)</sup>

Diese allgemeine Umschreibung des Bilanzierungszieles, die sich z.B. ähnlich auch in § 149 Abs. 1 AktG und Art. 959 OR findet, ist zwar sehr allgemein, eine präzisere Zielangabe ist aber deshalb kaum möglich, "...weil der handelsrechtliche Jahresabschluß allen am Wohlergehen eines Unternehmens interessierten Gruppen (Eigentümern, Gläubigern, Arbeitnehmern, Öffentlichkeit) gleichzeitig Aufschluß über die wirtschaftliche Lage vermitteln soll" <sup>3)</sup>, und weil sich eine "objektiv richtige" Bilanz nicht verwirklichen läßt. Eine gewisse Objektivierung ergibt sich aber dann, wenn der Jahresabschluß bestimmten allgemein anerkannten Normen, wie z.B. gesetzlich fixierten Bilanzierungsvorschriften oder den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung entspricht, die Informationsempfänger dies wissen und sich darauf verlassen können. An dieser Stelle setzt nun die aus informationstheoretischer Sicht wesentliche Aufgabe der Jahresabschlußprüfung ein. Primäres Ziel muß es sein, Informationsstörungen auszuschalten und sicherzustellen, daß die durch den Jahresabschluß gegebenen Aussagen der Wahrheit im Sinne einer nach allgemein anerkannten Rechnungslegungsnormen vollständigen und richtigen Abbildung der Gesamtsituation eines Unternehmens entsprechen.

1) vgl. Wittmann, W., Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959, S. 14, (Zitierweise: Unternehmung...)

2) Hagest, J., Zur Logik der prüferischen Überzeugungsbildung bei Jahresabschlußprüfungen, Diss. München 1975, S. 9 (Zitierweise: Logik...)

3) Wörner, G., Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht, Bonn 1978, S. 50, (Zitierweise: Bilanzierung...)

12621      Der Jahresabschluß als Informationsquelle

Der handelsrechtliche Jahresabschluß<sup>1)</sup> ist sowohl in der Bundesrepublik Deutschland wie in der Schweiz kraft Gesetzes und kaufmännischer Übung zum Instrument periodischer Rechnungslegung geworden. Seine "...primäre Aufgabe besteht in der quantitativen Erfassung tatsächlicher und möglicher betrieblicher Tatbestände und Vorgänge, sowie in der Aufbereitung und Weiterleitung der Informationen..."<sup>2)</sup> an die Jahresabschlußadressaten. Stützel<sup>3)</sup> hat die Aufgaben des Jahresabschlusses in 5 primäre und 5 sekundäre Jahresabschlußziele eingeteilt:

- Primäre Ziele des Jahresabschlusses

1. Bündelung von Buchführungszahlen zur Sicherung von Urkundenbeständen gegen nachträgliche Änderungen des Inhalts im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtspflege,
2. Gläubigerschutz durch Zwang zur Selbstinformation des Unternehmers über seinen Vermögensstand,
3. Ausschüttungssperrfunktion zur automatischen Transformation gläubigergefährdender Sachverhalte in Tatbestände gläubigerschützender Rechtsfolgen.
4. Konkretisierung dessen, was unter den Vokabeln Gewinn und Verlust und Kapitalanteil im Sinne des geschlossenen Gesellschaftsvertrages verstanden werden soll,
5. Kompetenzverteilung innerhalb von Körperschaften mit mehreren Organen über die Verwendung des Gewinnes.

---

1) Unter dem Begriff "externer Jahresabschluß" verstehen wir in dieser Arbeit die nach OR bzw. AktG, HGB, GmbH-Gesetz... gesetzlich vorgeschriebene Jahresrechnung der Unternehmen aller Rechtsformen, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie evtl. Geschäftsbericht, vgl. Baetge, J., Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolgs, Düsseldorf 1970, S. 17, (Zitierweise: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolgs ...)

2) Heinen, E., Handelsbilanzen, 9. Aufl., Wiesbaden 1980, S. 17, (Zitierweise: Handelsbilanzen ...)

3) vgl. Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie, in: ZfB 1967, S. 314 ff, (Zitierweise: Bemerkungen...)

- Sekundäre Ziele des Jahresabschlusses

1. Rechnungslegung im Sinne des Rechenschaftsberichts,
2. Rechenschaftslegung der Leitenden für sich selbst,
3. Zusammenstellung von Zahlen, die unmittelbar in Kalküle für bevorstehende Entscheidungen der Unternehmensleitung eingehen,
4. Beurteilung der Kreditwürdigkeit,
5. Informationsvermittlung zur Bewertung von Gesellschaftsanteilen zwecks Entscheidung aktueller und potentieller Gesellschafter über ihre Mitgliedschaft.

Synthetisch läßt sich, wie die nachfolgende Abbildung zeigt, diese multilaterale Zielzusammenstellung<sup>1)</sup> reduzieren auf die zwei Aufgabenkomplexe

Informationsfunktion und  
Kompetenzabgrenzungsfunktion

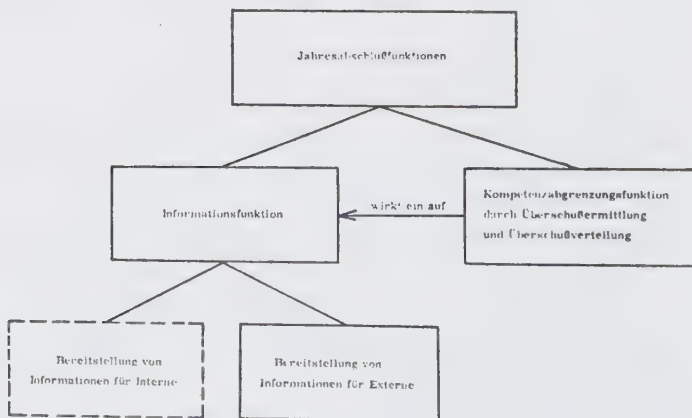


Abb. I/6: Jahresabschlußfunktionen

Quelle: Günter Sieben, Kritische Würdigung der externen Rechnungslegung unter besonderer Berücksichtigung von Scheingewinnen, in: ZfbF, 1974, S. 155

1) vgl. Schildbach, T., Aufgaben, Struktur und Inhalt der Rechnungslegungsinstrumente bei Gesellschaften mit mehreren Beteiligten, dargestellt am Beispiel von Publikums-Aktiengesellschaften. Versuch einer deduktiven Ableitung aus den Interessen der Unternehmungsbeteiligten, Diss. Köln 1973; auch Moxter, A., Bilanzlehre, Wiesbaden 1974, S. 51 ff, (Zitierweise: Bilanzlehre)

Die Kompetenzabgrenzungsfunktion"... besteht darin, im Sinne eines Kompromisses zwischen Eignern und Verwaltung der Unternehmung unter gleichzeitiger Berücksichtigung der Interessen der übrigen mit dem Schicksal der Unternehmung verbundenen Gruppen, insbesondere der Gläubiger, über eine generelle Regelung den maximal ausschüttbaren Betrag und die Einflußrechte auf die Höhe der Ausschüttung festzulegen"<sup>1)</sup>. Damit wirkt die Kompetenzabgrenzungsfunktion auf die Informationsfunktion ein, "...da sie die Ansprüche beider Gruppen definiert und ihre Entscheidungsspielräume bezüglich der Gewinnverwendung festlegt..."<sup>2)</sup>.

Ohne weiter auf die Interdependenz dieser Funktionsbereiche einzugehen<sup>3)</sup>, wird deutlich, daß die Informationsfunktion die "Hauptfunktion" schlechthin des Jahresabschlusses darstellt.

Dabei kann der Jahresabschluß den Unternehmungsprozess nicht allumfassend abrechnen<sup>4)</sup> und Stützel kommt zu dem Ergebnis, daß der traditionelle Jahresabschluß i.d.R. nur die von ihm genannten primären Bilanzziele ausreichend erfüllen kann.

---

1) Sieben, G., Kritische Würdigung der externen Rechnungslegung unter besonderer Berücksichtigung von Scheingewinnen, in: ZfbF 1974, S. 156; (Zitierweise: Kritische Würdigung...) Moxter, A., Bilanzlehre...a.a.O., spricht in diesem Zusammenhang von Ausschüttungssperrfunktion

2) Sieben, G., Kritische Würdigung...a.a.O., S. 155

3) Dies ist in der betriebswirtschaftlichen Literatur vielfach geschehen, vgl. z.B. Fußnote 1, S. 72

4) vgl. Dinkel, F., Bilanz und Bewertung, Berlin 1974, S. 62

Es ist zu berücksichtigen, daß

1. der Abbildung unternehmensrelevanter Sachverhalte bereits "... aus der Natur des Jahresabschlusses heraus bestimmte Grenzen gesetzt sind"<sup>1)</sup>,
2. "die Beurteilung der Leistungsfähigkeit von Bilanzen (hängt) entscheidend davon ab (hängt), wie man die von Bilanzen zu befriedigenden Informationsbedürfnisse sieht"<sup>2)</sup>.

So erfährt der Wert des handelsrechtlichen Jahresabschlusses als Informationspotential wesentliche Einschränkungen durch die Anwendung der "... herkömmlichen Bewertungsgrundsätze — Anschaffungskostenprinzip, Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip und Vorsichtsprinzip..."<sup>3)</sup>. Als für die Informations-Determinierung verantwortlich, können vereinfacht folgende, in der betriebswirtschaftlichen Literatur zahlreich diskutierte Ursachen genannt werden:<sup>4)</sup>

- die Vergangenheitsorientierung
- das Stichtagsprinzip (Augenblickscharakter)
- die Erfassung lediglich bilanzierungsfähiger Geschäftsvorfälle
- Schwachstellen im Bereich gesetzlicher Bilanzierungsvorschriften (z.B. Bewertungsspielräume, Nominalwertprinzip...)

---

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft ...a.a.O., § 149, Tz 7

2) Moxter, A., Aussagegrenzen von Bilanzen, in: WISU 1975, S. 325, (Zitierweise: Aussagegrenzen...)

3) Karoli, H., Die aktienrechtliche...a.a.O., S. 34 ff

4) vgl. stellvertretend für viele andere, Moxter, A., Bilanzlehre... a.a.O., S. 375 - 407

Wenn auch der mögliche Erkenntniswert des Jahresabschlusses dadurch begrenzt ist, "...daß die Qualität der so ermittelten Informationen weit entfernt ist von der Qualität der ansich verfügbaren Informationen"<sup>1)</sup>, so ist der externe Jahresabschluß dennoch unbestritten ein Potential verdichteter, außerordentlich kondensierter Informationen, das instruktive Auswertungsmöglichkeiten bietet<sup>2)</sup>.

Zwar ist eine Fortentwicklung der Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses aus informativer Sicht sicher notwendig, eine Verbesserung der Aussagefähigkeit externer Jahresabschlüsse, sei es durch direkte Änderung jahresabschlussrelevanter Gesetzesnormen selbst oder durch Ergänzung z.B. mit Hilfe prospektiver Kapitalflußrechnungen, findet aber seine Grenze am Konkurrenzschutzbedürfnis der Unternehmen, an Kostengesichtspunkten, insbesondere aber an der Inhomogenität des Adressatenkreises.

---

1) Moxter, A., Aussagegrenzen...a.a.O., S. 329

2) vgl. Käfer, K., Kapitalflußrechnungen - Funds Statement, Liquiditätsnachweis, Bewegungsbilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung, Stuttgart 1967; Weber, K., Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses, in: DB 1979, S. 609 ff; auch Schmaltz, R., Prognose Publizität, in: Der Schweizer Treuhänder, 1979, Heft 3, S. 12 ff

12622      Die Adressaten des Jahresabschlusses und  
ihre Interessen

Die Frage, wann Bilanzinhalte informationsinteressen-  
adäquat<sup>1)</sup> sind und in ausreichendem Maße entscheidungs-  
relevante Informationsbedürfnisse befriedigen können,  
läßt sich nur beantworten, wenn ein Bezug zu den Infor-  
mationsempfängern hergestellt wird und Überlegungen da-  
rüber bestehen, wie die jeweiligen Zielvorstellungen der  
interessierten Individuen beschaffen sind.<sup>2)</sup>

"Der Informationswert einer Bilanz kann daher immer nur  
in Relation zu dem beabsichtigten Zweck unter Berück-  
sichtigung des Adressaten dieser Information beurteilt  
werden".<sup>3)</sup>

Das Informationsbedürfnis der Organisationsteilnehmer<sup>4)</sup>  
resultiert dabei aus der grundsätzlichen Erkenntnis:

"Je mehr Informationen der Entscheidende über die Ent-  
wicklung besitzt, desto besser kann er die Zukunft vor-  
aussehen, desto eher wird sich seine Entscheidung im Nach-  
hinein als richtig erweisen".<sup>5)</sup>

"'Bilanzempfänger' kann nun grundsätzlich jedermann sein,  
der am Unternehmensgeschehen interessiert ist, 'des sen  
Zielrealisierungsmöglichkeiten' also  
durch das Unternehmensgeschehen berührt werden".<sup>6)</sup>

---

1) vgl. Moxter, A., Bilanzlehre...a.a.O., S. 386

2) vgl. Moxter, A., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und  
der Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF 1966, S. 37(Zitierweise:Die Grundsätze...)

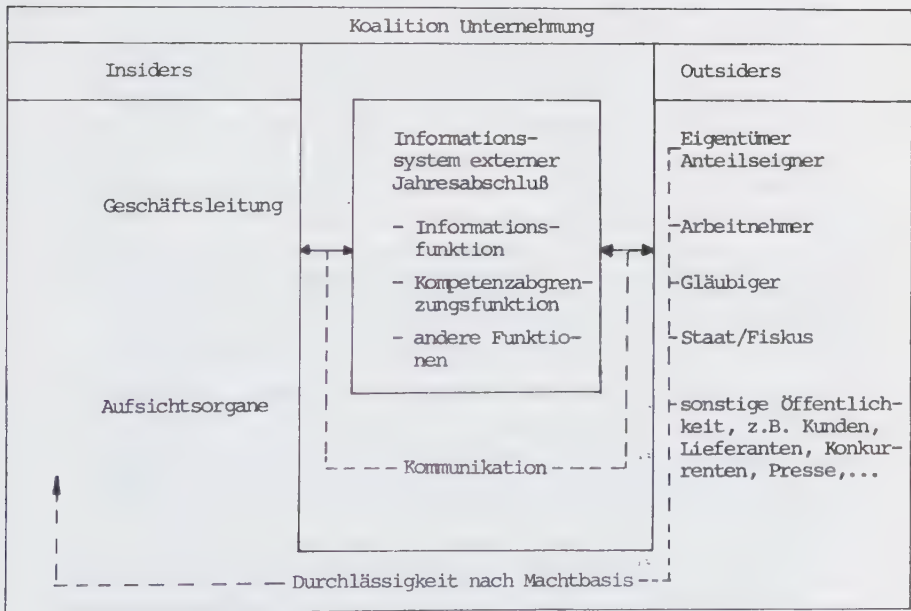
3) Höffken, E., Die Bedeutung der Bilanzanalyse im Rahmen von Infor-  
mationsrechnungen als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen,  
in: BFuP 1976, S. 408

4) vgl. Pkt. 1241 dieser Arbeit

5) Schneider, D., Investition und Finanzierung, Lehrbuch der Investitions-,  
Finanzierungs- und Ungewissheitstheorie, in: Moderne Lehrtexte, Wirt-  
schaftswissenschaften, Bd. 4, Köln und Opladen, 3. Aufl. 1974, S. 64

6) Moxter, A., Aussagegrenzen...a.a.O., S. 326

Es ist zweckmässig, diese "mit der Unternehmung verbundenen Personen" in solche "...Gruppen zu unterscheiden, die mit Hilfe publizierter Jahresabschlüsse über das Unternehmensgeschehen informiert werden (outsiders) und jenen, die darüberhinaus einen Einblick in unternehmensinterne Entscheidungs-, Führung- und Rechnungsinstrumente wie Kostenrechnung, Finanzplanung, Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Absatzpläne, Marktstrategien etc. nehmen können"<sup>1)</sup> (insiders).



Legende:

———— = Informationsfluß  
 ----- = Gruppenwechsel

Abb. I/7: Der externe Jahresabschluß als Informationssystem

1) Beermann, K., Prognosemöglichkeiten von Kapitalverlusten mit Hilfe von Jahresabschlüssen, Düsseldorf 1976, S. 16 f. (Zitierweise: Prognosemöglichkeiten...); die Einteilung in "insiders" und "outsiders" in dem so verstandenen Sinn steht der Koalitionstheorie nicht entgegen

Wie die vorstehende Abbildung zeigt, dient der externe Jahresabschluß sowohl den "Insiders" wie den "Outsiders" als Informationssystem, wobei eine exakte Abgrenzung der beiden Adressatengruppen schon infolge der in der Realität vorkommenden denkbar unterschiedlichsten Machtstrukturen nicht möglich ist. Je nach Macht und Einfluß können auch Outsiders zu Insiders werden, wie z.B. Großaktionäre, Großgläubiger, Banken..., die dann, wie die Realität zeigt, weitergehende Informationsmöglichkeiten über den externen Jahresabschluß hinaus erzwingen können.

#### 126221 · Das Interesse der Geschäftsleitung

Im Rahmen des umfassenden Management - Informationssystems<sup>1)</sup> spielt der externe Jahresabschluß nur eine relativ unbedeutende Rolle, da das Interesse der Geschäftsleitung als "Exekutivorgan" der Unternehmung hauptsächlich auf ein Rechnungswesen konzentriert ist, das "...als Instrument zur quantitativen wertmässigen Abbildung von (Wirtschafts-) Gütern zum Zwecke der Wertlenkung (-steuerung) von Güterbeständen oder -bewegungen..."<sup>2)</sup> geeignet ist. Das Informationsbedürfnis der Geschäftsleitung geht aber über den Rahmen der zur direkten Unternehmenssteuerung notwendigen Informationen hinaus.

---

1) vgl. Klein, H.K., Heuristische Entscheidungsmodelle. Neue Techniken des Programmierens und Entscheidens für das Management, Wiesbaden 1971, S. 28 (Zitierweise: Heuristische Entscheidungsmodelle ...)

2) Chmielewicz, K., Integrierte Finanz- und Erfolgsplanung Versuch einer dynamischen Mehrperiodenplanung, Stuttgart 1972, S. 6

Versteht man das Informationssystem eines Unternehmens als "...besondere Kombination aus Kommunikations- und Datenverarbeitungs-... Systemen, die als seine Bausteine angesehen werden... "1), so stellt der externe Jahresabschluß einen solchen "Baustein" dar. Da "... jede Unternehmung... umweltbezogen und damit innerhalb einer Rechtsordnung ... "2) agiert, ist das Interesse des Management "gezwungenermaßen" darauf gerichtet, aus dem externen Jahresabschluß die Daten zu gewinnen, an die bestimmte gesetzliche Konsequenzen geknüpft sind. Diese Daten betreffen beispielsweise die Konkretisierung der Größe Bilanzgewinn als "maximal ausschüttbarer Betrag"3) sowie die Konkursorientierung bei Unterschreiten bestimmter Mindestrelationen. Die Informationsfunktion des externen Jahresabschlusses wird so für die Unternehmensführung zur "Ausschüttungssperrfunktion" im Sinne Moxters.4)

- 
- 1) Szyperski, N., Unternehmens-Informatik. Grundlegende Überlegungen zu einer Informationstechnologie für Unternehmungen, Arbeitsbericht 68/2, Forschungskreis Informationssysteme, Betriebswirtschaftliches Institut für Organisation und Automation an der Universität zu Köln 1968, S. 9
  - 2) Börner, D., Grundprobleme, Berlin 1977, S. 157
  - 3) vgl. Moxter, A., Bilanzlehre...a.a.O., S. 51 ff; es ist aber zu beachten, daß die Bilanzinformation "maximal ausschüttbarer Betrag" durch die Verwaltung selbst beeinflusst werden kann, bevor sie dem Jahresabschluß zu entnehmen ist, sei es z.B. durch die Ausschöpfung von Bewertungsspielräumen oder durch Verminderung der Maximalausschüttung über die dem Vorstand zustehende Befugnis der Zuführung zur freien Rücklage, (§ 58 Abs. 2, Satz 1 AktG)
  - 4) vgl. Fußnote 3

Es geht damit "... um die analytische Verbesserung der Unternehmungspolitik ... und zwar... im wesentlichen — insbesondere bei unternehmerischer Ausschüttungszielsetzung — um die Ausschüttungspolitik sowie um die Regelung der Schlüsselbedingungen des Ausschüttungspotentials (Führungspersonal, Investitions- und Finanzierungssituation usw.)" <sup>1)</sup>.

Neben die mit den Unternehmenszielen korrelierten Interessen der Geschäftsleitung in ihrer Eigenschaft als Unternehmens-Organ treten die vielschichtigen individualzielbestimmten Interessen. "Managers, taken as individuals engaged in an organizational activity, clearly have numerous goals of their own such as personal financial rewards, security, power and prestige within the organization, desire to be liked, human sympathy, the urge to create and perhaps occasionally the desire for an easy life". <sup>2)</sup>

Da diese individuellen Interessen nicht funktionsspezifisch in Bezug auf das Tätigkeitsprofil der Geschäftsleitung sind, sondern eher den Outsider-Interessen (allenfalls Arbeitnehmer-Interessen) ähneln, wollen wir hier nicht weiter auf sie eingehen.

- 
- 1) Stobel, W., Zur neueren Diskussion in der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorie, Besprechungsaufsatz, in: ZfB 1958, S. 93, (Zitierweise: Zur neueren Diskussion...)
  - 2) Baldwin, W.L., The Motives of Managers, Environmental Restraints and the Theory of Managerial Enterprise, in: The Quarterly Journal of Economics, Jg. 1964, S. 248

## 126222 Das Interesse der Aufsichtsorgane

Unter den "Aufsichtsorganen" einer Unternehmung wollen wir hier eingrenzend lediglich die selbständige Institution des Aufsichtsrates nach deutschem Recht, die Kontrollstelle nach schweizerischem Recht sowie den Jahresabschlußprüfer als Überwachungsträger sui generis verstehen.<sup>1)</sup>

Von ihrer rechtlichen Institutionalisierung sowie der Legitimation ihres Auftrages her, stehen für diese Aufsichtsorgane alle Informationen im Mittelpunkt des Interesses, die zur ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufsichtspflicht notwendig sind.

Der Aufsichtsrat hat gemäß § 111 Abs. 1 AktG die Geschäftsführung zu überwachen. Seine Tätigkeit hat sich vor allem zu orientieren am wohlverstandenen Interesse des Unternehmens, seiner Belegschaft und seiner Aktionäre.<sup>2)</sup> Informationen zur Überwachung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Unternehmung, der Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Maßnahmen der Geschäftsleitung stehen daher im Vordergrund.<sup>3)</sup> Da sich aus dem Gesetz nur wenig "... ergiebige Anhaltspunkte für eine inhaltliche Erfassung und Konkretisierung der Prüfungsgegenstände und Prüfungsnormen..."<sup>4)</sup> ergeben, vollzieht sich

- 
- 1) Zur Organstellung des Abschlußprüfers vgl. Müller-Froehlich, P.: Ist der Abschlußprüfer ein Organ der Aktiengesellschaft?, in: WPg 1972, S. 545 ff; Schulze-Osterloh, J., Zur öffentlichen Funktion des Abschlußprüfers, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 1976, S. 417 ff; Richter, M., Die Stellung des Abschlußprüfers im Entscheidungs- und Kontrollprozeß der Aktiengesellschaft, in: Die Betriebswirtschaft 1978, S. 23
  - 2) vgl. Semler, J., Schwerpunkte der Unternehmensaufsicht durch den Aufsichtsrat - Öffentlichkeitsvorstellung, Gesetzesvorgabe und Alltagsanforderung, in: BFuP 1977, S. 521, (Zitierweise: Schwerpunkte der...)
  - 3) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 162, Anm. 80, 81 und Biener, H., Die Überwachung der Geschäftsführung durch den Aufsichtsrat, in: BFuP 1977, S. 489 ff
  - 4) Freiling, C., Zur Überwachung der Aktiengesellschaft durch Aufsichtsrat und Abschlußprüfer, in: ZfbF 1978, S. 707, (Zitierweise: Zur Überwachung...)

die dem Aufsichtsrat obliegende Überwachung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Geschäftsführung allgemein "...in der Weise, daß der Aufsichtsrat die zur Erreichung des Überwachungszwecks erforderlichen Prüfungsgegenstände (-Schwerpunkte) und die für deren Beurteilung heranzuziehenden Maßstäbe im Einzelfall nach pflichtgemäßem Ermessen weitgehend selbst bestimmt".<sup>1)</sup> Da der externe Jahresabschluß lediglich "... zusammenfassende Informationen über die Unternehmung als Ganzes (Zentralinformation), die im wesentlichen ein Unternehmungsgesamtergebnis charakterisieren sollen..."<sup>2)</sup>, vermittelt, dient er dem Aufsichtsrat für seine in § 111 Abs. 1 AktG festgelegte Pflicht zur Überwachung der Geschäftsführung nur beschränkt als Informationsquelle. Erforderlich sind in diesem Zusammenhang "Detailinformationen"; der externe Jahresabschluß kann hier lediglich Anregungsinformationen geben und einen globalen Informationsrahmen abstecken. Zu der umfassenden Geschäftsführungsprüfungspflicht des Aufsichtsrates gehört nach § 171 Abs. 1 AktG auch die Prüfung des Jahresabschlusses, des Geschäftsberichtes und des Vorschlags für die Verwendung des Bilanzgewinns.

Das Interesse des Aufsichtsrats ist dadurch bereits vom gesetzlichen Auftrag her auf die Informationsfunktion des Jahresabschlusses einschließlich des Geschäftsberichts ausgerichtet.

---

1) Freiling, C., Zur Überwachung...a.a.O., S. 708; vgl. auch Semler, J., Schwerpunkte der...a.a.O., S. 521 ff

2) Strobel, W., Zur neueren Diskussion...a.a.O., S. 390

Dabei "...erstreckt sich die Überprüfung des Jahresabschlusses nicht nur auf seine Rechtmäßigkeit (so bei der Prüfung durch die Abschlußprüfer), sondern auch auf seine Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit".<sup>1)</sup>

Die im Jahresabschluß enthaltenen Informationen werden unter Zuhilfenahme des Prüfungsberichts des Abschlußprüfers ausgewertet, auf ihre Gesetz- und Satzungsmäßigkeit überprüft<sup>2)</sup> und als Informationsbaustein in den Gesamtzusammenhang der Unternehmensüberwachung gestellt. Da die Prüfungspflicht des Aufsichtsrats also ansich sehr weit geht, "...und namentlich die Frage umfaßt, ob der Vorstand bei der Ausübung seines Ermessens (z.B., Anmerkung der Verfasser) in der Wahl der Bewertungsverfahren nicht gegen seine Pflichten verstoßen hat..."<sup>3)</sup>, haben die durch den Jahresabschluß vermittelten, im Geschäftsbericht und im Prüfungsbericht kommentierten Informationen einen relativ hohen Stellenwert im Interesse des Aufsichtsrats.

Für die Abschlußprüfer ergibt sich ebenfalls bereits aus der gesetzlich fixierten Prüfungspflicht<sup>4)</sup> die zentrale Bedeutung des externen Jahresabschlusses als Instrument zur Befriedigung ihres Informationsinteresses.

---

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 171, Tz 8, unter Hinweis auf Schmidt/Mayer-Landrut, in: Großkommentar AktG, 2. Aufl., § 95, Anm. 3; zum Unterschied der Jahresabschlußprüfung durch Aufsichtsrat und Abschlußprüfer vgl. stellvertretend für andere die grundsätzliche Darstellung in: Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 171, Tz 8 ff

2) Gemäß § 171 Abs. 2 AktG hat der Aufsichtsrat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich an die Hauptversammlung zu berichten

3) Emmerich, V., Die Kontrolle der Kontrolleure, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform? Ein Bochumer Symposium, Busse v. Colbe, W., Lutter, M. (Hrsg.), Wiesbaden 1977, S. 219 (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung heute...)

Die durch den Jahresabschluß gegebenen Informationen sind die essentielle Basis für die durchzuführende Prüfung. Sie sind darauf zu untersuchen, ob sie gesetz- und satzungsmässig sind und — unter dem Aspekt des "true and fair" gesehen — ob der Eindruck, den sie "...bei Dritten erwecken, durch die tatsächlichen Vermögens- und Erfolgsverhältnisse gerechtfertigt ist oder nicht."<sup>1)</sup>

Während in der BRD eine arbeitsteilig gestufte Überwachung durch die zwei Überwachungsinstanzen Aufsichtsrat und Abschlußprüfer erfolgt,<sup>2)</sup> wird diese Aufgabe in der Schweiz durch die Kontrollstelle als einstufigem Überwachungsträger erfüllt, die sowohl Elemente der Aufgabenstellung des deutschen Wirtschaftsprüfers wie des Aufsichtsrates enthält. Hinsichtlich des Informationsinteresses gelten demnach die zu Aufsichtsrat und Abschlußprüfer getroffenen Aussagen gleichermaßen für die Kontrollstelle nach Schweizer Recht.<sup>3)</sup>

---

1) Die Prüfung des Jahresabschlusses, UEC-Kommission für Buchprüfung, S. 21, zitiert nach Dober, W., Die Publizität der Unternehmen, Zürich 1966, S. 76

2) vgl. Sieben, G., Formaltestat oder materielle Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute...a.a.O., S. 66

3) vgl. Art. 728 Abs. 1 OR, der nahezu identisch ist mit § 162 Abs. 1 und 2 AktG, während Art. 729 Abs. 3 OR eher mit § 111 Abs. 1 AktG vergleichbar ist; auf die bestehenden Unterschiede zwischen Aufsichtsrat, Kontrollstelle, Abschlußprüfer, kann im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen werden

126223      Das Interesse der Outsiders

Das "Unternehmensgeschehen berührt in vielfältiger und oft sehr ausgeprägter Weise das Wohlergehen (die Zielrealisierungsmöglichkeiten) ..."<sup>1)</sup> von solchen Individuen, die wir als "outsiders" bezeichnet haben, weil sie im wesentlichen nur über den externen Jahresabschluß als betriebliche Informationsquelle verfügen. Diese, insbesondere unter Koalitionstheoretischer Sicht überaus große Anzahl von Individuen kann man schlechthin als wirtschaftliche "Öffentlichkeit" bezeichnen, also als "... diejenigen Menschen, die durch irgendein gemeinsames Interesse..."<sup>2)</sup>, nämlich das Interesse an "ihrem" Unternehmen verbunden sind. Trotz dieses gemeinsamen "Globalinteresses" handelt es sich aber "... um mehr oder weniger bestimmte, personell nicht genau abgrenzbare Kreise..."<sup>3)</sup> mit im einzelnen sehr unterschiedlichen Interessenslagen.

Im Zuge der Erforschung der spezifischen Motive und Ziele der Organisationsteilnehmer<sup>4)</sup> kam es in der Betriebswirtschaftslehre zu unterschiedlichen Klassifizierungen je nach Art des Interesses eines bestimmten Personenkreises<sup>5)</sup>.

---

1) Moxter, A., Bilanzlehre ...a.a.O., S. 378

2) Hundhausen, C., Werbung um Öffentliches Vertrauen - Public-Relations, Essen 1951, S. 36

3) Brunner, J.-P., Die Publizität der schweizerischen Aktiengesellschaften, Zürich 1973, S. 49 (Zitierweise: Die Publizität...)

4) vgl. Dülfer, E., Die Aktienunternehmung - Eine betriebswirtschaftlich-morphologische Betrachtung der Aktiengesellschaft und ihrer Ordnungsprobleme im Hinblick auf eine Reform des Aktienrechts, Göttingen 1962, (Zitierweise: Die Aktienunternehmung...)

5) vgl. z.B. Illetschko, L., Die Publizität der Kapitalgesellschaften im Ausland, in: ZfHf 1958, S. 421 ff, der drei Arten von Interesse - rechtliches, geschäftliches und allgemeines Interesse - unterscheidet und bestimmte Gruppen zuordnet; Dülfer, E., Die Aktienunternehmung...a.a.O., S. 47 bis 128 spricht von "Typsubjekten"

Wir wollen hier folgende Gruppen der am Unternehmen beteiligten Öffentlichkeit mit ihrer jeweils typischen Interessenskonstellation kurz charakterisieren:

1. die Eigentümer / Anteilseigner
2. die Arbeitnehmer
3. die Gläubiger
4. den Fiskus
5. die sonstige Öffentlichkeit

Für Anteilseigner und Eigentümer besteht — soweit sie "outsiders" und ohne Einfluß auf die Geschäftsleitung sind<sup>1)</sup> — das gruppentypische Interesse primär an der Gesamtheit von Informationen über ihre "Investition" am Unternehmen. Sie benötigen für ihr Kalkül das (zweckorientierte) Wissen, das für die Gesamtbeurteilung und die Vorteilhaftigkeitserwägung ihres Engagements notwendig ist. Faßt man die verschiedenen Ziele der outsider-Anteilseigner/Eigentümer zu Zielfeldern zusammen, so ergeben sich die spezifischen Bereiche

1. des Sicherheitsinteresses,
2. des Erwerbsinteresses sowie
3. des Unternehmens- und Betriebsinteresses.<sup>2)</sup>

"Erstes und wohl wichtigstes Ziel der Kapitaleigner ist das Sicherheitsinteresse..., welches auf die Sicherheit des in der Unternehmung investierten Kapitals abstellt."<sup>3)</sup>

---

1) Je mehr die outsider-Anteilseigner/Eigentümer zu insidern werden, desto mehr treten die typischen Interessen der Geschäftsleitung neben die Eigentümerinteressen; z.B. sind beim Großaktionär Verbundwirkungen in seiner Interessenslage zu berücksichtigen. Vgl. Walder, E., Unternehmer- und Publikumsaktionäre, Winterthur 1950, S. 2 ff und Leunig, M., Die Bilanzierung von Beteiligungen, Düsseldorf 1970

2) vgl. Schiemenz, B., und Seiwert, L., Ziele und Zielbeziehungen in der Unternehmung, in: ZfB 1979, S. 584 f, (Zitierweise: Ziele und...)

3) Schiemenz, B., und Seiwert, L., Ziele und...a.a.O., S. 585

Damit verbunden ist das Erwerbsinteresse, das sich auf die Bereiche Einkommen und Vermögen, und zwar auf Kapitalertrag und Vermögenszuwachs bezieht. Es interessieren die Höhe, die Zeitpunkte sowie das Risiko der Zahlungen, die aus der Investition zurückfließen. Der dritte Zielbereich des "Unternehmens- und Betriebsinteresses", der auf betriebliche Einflußnahme gerichtet ist, spielt bei den outsider-Anteilseignern/-Eigentümern nur eine nebensächliche Rolle, da unterstellt werden kann, daß dieser Personenkreis sich seiner de facto und de jure geringen Macht bewußt ist und daher die Erzielung "wirtschaftlicher Macht" zur Beeinflussung des Unternehmensgeschehens nicht ausschlaggebend für seine Investitionsentscheidung ist.

Die vielfältigen Ziele der Arbeitnehmer können in Anlehnung an Seiwert<sup>1)</sup> in die Zielbereiche

- Existenzsicherung
- Einkommenserzielung und Vermögensbildung
- Arbeitszufriedenheit und Arbeitsbedingungen

eingeteilt werden.

Die Existenzsicherung bezieht sich dabei einmal auf die Erhaltung und Sicherung des Arbeitsplatzes, zum anderen auf die soziale Sicherung gegen die Risiken im Arbeitsleben. Arbeitszufriedenheit und Arbeitsbedingungen betreffen dagegen mehr die Bereiche Mitbestimmung und Humanisierung der Arbeitswelt. Das Zielfeld Einkommenserzielung und Vermögensbildung schließlich wird determiniert durch das Interesse an Arbeitsertrag, Erfolgs- und Kapitalbeteiligung.

---

1) Brunner, J.-P., Die Publizität...a.a.O., S. 57

Von dieser Interessenslage her sind die Arbeitnehmer "...prinzipiell an denselben Aussagen interessiert wie die Aktionäre, also der Entwicklung, der aktuellen Lage und den Zukunftsaussichten..."<sup>1)</sup> des Unternehmens, wobei "...ihre besondere Aufmerksamkeit... den Entwicklungschancen..., dem Gewinn (insbesondere den Gewinnausschüttungen) und den Sozialleistungen (Anteil des Sozialaufwandes, Sicherheit)"<sup>2)</sup> gilt. Sowohl Kapitaleigner/Eigentümer wie Arbeitnehmer "...verfolgen Ziele, die man als zukunftsgerichtete Einkommens- und Sicherheitsziele umschreiben kann."<sup>3)</sup> Da die Arbeitnehmer — mit Ausnahme der zur Gruppe der insider zu zählenden Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat — trotz ihrer Tätigkeit im Unternehmen ebenso wie die outsider-Anteilseigner/-Eigentümer "...i.d.R. nur Detailwissen über die Lage der Unternehmung besitzen, sind sie auf den Jahresabschluß als umfassendes Informationsinstrument angewiesen."<sup>4)</sup> Gleiches gilt für die Gläubiger, deren Interesse dahingeht, daß die Unternehmung in der Lage ist, ihre Verpflichtungen aus dem bestehenden oder potentiellen Schuldverhältnis zu erfüllen.<sup>5)</sup>

---

1) Seiwert, L., Das Zielsystem...a.a.O., S. 251 ff

2) ebenda

3) Beermann, K., Prognosemöglichkeiten...a.a.O., S. 19

4) ebenda, S. 19

5) vgl. Larenz, K., Lehrbuch des Schuldrechts, 1. Bd., Allgemeiner Teil 4. Aufl., München und Berlin 1960, S. 4, (Zitierweise: Lehrbuch des Schuldrechts...)

"Demgemäß wollen die Gläubiger — insbesondere bei hohen Krediten und ständigen Geschäftsbeziehungen — unterrichtet sein, ob das Unternehmen nach seiner wirtschaftlichen Lage, insbesondere nach seiner Liquidität, künftige Zins- und Tilgungsleistungen erbringen kann, und ob die Forderungen durch Aktivwerte ausreichend gesichert sind."<sup>1)</sup>

Der Fiskus hat insofern die gleiche Interessenslage, da er hinsichtlich seiner aktuellen und zukünftigen Steuerforderungen Gläubiger der Unternehmung ist. Allerdings gewinnt er zunehmend eine insider-Position, da er sich über den Jahresabschluß hinausgehende Informationsquellen verschaffen kann.<sup>2)</sup> Stehen insider-Informationen nicht zur Verfügung<sup>3)</sup>, so sind die Gläubiger darauf angewiesen, mittels der ihnen bekanntgegebenen Jahresabschlüsse die Bonität des Schuldner-Unternehmens zu beurteilen, um sich so vor Vermögensverlusten zu schützen.

Bei der sonstigen Öffentlichkeit handelt es sich um eine Vielzahl weiterer am Unternehmen interessierter Personen, die man nach den unterschiedlichsten Kriterien wieder zu Gruppen mit mehr oder weniger unternehmensspezifischer Interessenshomogenität zusammenfassen kann.

- 
- 1) Scherpf, P., Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Köln 1967, S. VI 311, Rn. 595, (Zitierweise: Die aktienrechtliche...)
  - 2) Beispielsweise in der BRD über die Durchführung einer Außenprüfung gemäß § 193 ff AO oder durch Ausnutzung der Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen; vgl. z.B. die §§ 90, 93, 97, 100, 137, 138, 139, ...AO. Die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen geht in der BRD bis zur Grenze der Zumutbarkeit.
  - 3) Wie dies i.d.R. bei Großgläubigern der Fall sein dürfte

Im allgemeinen werden hier insbesondere die Banken, die Konkurrenz, Kunden, die Wirtschaftsverbände, die Presse, die Wissenschaft... und viele mehr angeführt<sup>1)</sup>. Eine einheitliche Aussage zur typischen Interessenslage dieses Sammelbeckens "sonstige Öffentlichkeit" läßt sich nicht treffen und es würde auch den Rahmen dieser Arbeit sprengen, wollten wir die Analyse weiterer Unternehmensgruppen im Hinblick auf ihr typisches Interesse am Unternehmen fortsetzen. Worauf es uns ankommt hat die Darstellung des typischen Interesses der hier behandelten Koalitionsteilnehmer bereits deutlich gemacht:

1. Die Beurteilung, ob Bilanzinhalte informationsinteressenadäquat sind oder nicht, ist nur unter Heranziehung der jeweiligen Interessen als Maßstab möglich.
2. Die Verschiedenartigkeit der spezifischen Interessen impliziert, daß der externe Jahresabschluß nur ein Partialinformationssystem in dem für den Informationsempfänger wesentlichen Gesamtinformationssystem darstellen kann, da beispielsweise die Bereitstellung arbeitnehmerinteressensadäquater Informationen über Arbeitsbedingungen nicht im Jahresabschluß erfolgen kann. (Partialcharakter)
3. Die Divergenz der Interessen der verschiedenen Informationsempfänger schließt die Möglichkeit aus, daß ein einheitliches Rechenwerk allen Beteiligten gleichermaßen gerecht werden kann (Informationskompromiß).

---

1) vgl. hierzu die ausführliche Darstellung bei: Brunner, J.P., Die Publizität...a.a.O., S. 58 ff

4. Die Informationsempfänger sind "...an möglichst exakten und detaillierten quantitativen Vorhersagen interessiert"<sup>1)</sup>. Derart informationsinteressensadäquate Daten kann aber nur eine zukunftsorientierte Berichterstattung liefern, dagegen kaum ein vergangenheitsorientiertes Rechenwerk wie der externe Jahresabschluß.<sup>2)</sup>

Akzeptiert man den Partialcharakter sowie den unumgänglichen Informationskompromiss des Jahresabschlusses, und ist man realistisch genug zu erkennen, daß ausgebaute und auch publizierbare zukunftsbezogene "Planrechnungen" sowohl in der BRD wie in der Schweiz auch in naher Zukunft fehlen, so ist wenigstens die Frage zu klären, ob sichergestellt ist, daß der externe Jahresabschluß als derzeit wichtigstes und nahezu einziges outsider-Informationsinstrument, seine Aufgabe als Quelle eines für alle Informationsempfänger verlässlichen und kalkulierbaren "Mindest-Informations-Programmes" entsprechend den gesetzgeberischen Erwartungen erfüllt.

---

1) Bechtel, W., Köster, H., Steenken, H.-U., Die Veröffentlichung und Prüfung von Vorhersagen über die Entwicklung von Unternehmungen, in: Bilanzfragen, Festschrift für Ulrich Leffson, herausgegeben von: Baetge, J., Moxter, A. und Schneider, D., Düsseldorf 1976, S. 209

2) vgl. Beermann, K., Prognosemöglichkeiten...a.a.O., S. 207

12623 Die Informationssicherung für die  
Adressaten des Jahresabschlusses

126231 Bilanzzwecke und Bilanzpolitik

Geht man von dem "...symmetrischen organisations-  
theoretisch orientierten Ansatz der Bilanztheorie  
..."<sup>1)</sup> aus, so können die möglichen Bilanzzwecke  
wie folgt systematisiert werden:

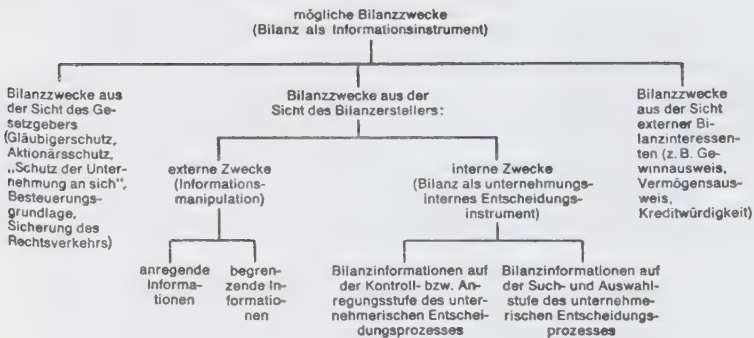


Abb. I/8: Mögliche Bilanzzwecke

Quelle: Heinen, E., Handelsbilanzen...a.a.O., S. 111

1) Heinen, E., Handelsbilanzen, Wiesbaden 1969, S. 73  
(Zitierweise: Handelsbilanzen 1969...); vgl. auch die  
Ausführungen von Heinen, E., Handelsbilanzen...a.a.O.,  
S. 113 ff

Die Abbildung zeigt, daß die Bilanzzwecke aus der Sicht des Gesetzgebers auf Personengruppen gerichtet sind, "...deren Interessen durch eine erzwungene Gestaltung der unternehmerischen Bilanzrechnung gewahrt werden sollen."<sup>1)</sup> Das an dieser Zwecksetzung ausgerichtete Bilanzrecht ist als das eigentliche "Sicherungsprogramm" der Informationsvermittlung mittels Jahresabschluß in Richtung Objektivierung anzusehen. Es bildet die Basis der Informationssicherung — insbesondere gegenüber den Outsider-Adressaten — dadurch, daß es

- die schriftliche Fixierung von Informationen überhaupt vorschreibt<sup>2)</sup>
- Informationsrechte gewährt und Publizitätsverpflichtungen setzt,<sup>3)</sup>
- eine konkrete Form der Informationsaufbereitung verlangt<sup>4)</sup>, sowie
- ein bestimmtes Mindestmaß an Umfang und Inhalt der im Jahresabschluß zu gebenden Informationen festlegt<sup>5)</sup>.

---

1) Heinen, E., Handelsbilanzen 1969...a.a.O., S. 74; ähnlich in Handelsbilanzen...a.a.O., S. 112

2) vgl. z.B. §§ 38 und 39 HGB, § 148 AktG, Art. 722, 957 und 958 OR

3) vgl. z.B. §§ 131 f AktG sowie § 160 und §§ 177 ff AktG, Art. 723 und 704 OR

4) vgl. z.B. §§ 151 und 157 AktG, insbesondere auch § 149 AktG, Art. 959 und 960 OR, außerdem Art. 626 Ziff. 7 OR

5) gilt insbesondere für die in der BRD geltenden Mindestgliederungsvorschriften

Das Bilanzrecht stellt in der Erwartung des Gesetzgebers"... ein Datum im Entscheidungsfeld des Bilanzierenden..."<sup>1)</sup> dar. Durch seine Normierung und seinen Öffentlichkeitscharakter werden die Rechnungslegungsvorschriften zu einem "...Objektivierungsansatz im Sinne der Informationsregelung,... der die Interessen der externen Adressaten zu stärken sucht, damit die gut informierten Insider den Vorteil des besser informiert-seins nicht zu stark durch Manipulation der Informationen ausnutzen können."<sup>2)</sup>

Nun repräsentieren aber das Bilanzrecht sowie die Normcharakter tragenden Grundsätze ordnungsgemässiger Buchführung und Bilanzierung kein "...umfassendes System eindeutiger, präziser und gegebenenfalls an die besonderen Verhältnisse des jeweiligen Unternehmens oder zumindest seiner Branche angepaßter Regeln zur Abbildung realer Sachverhalte im Jahresabschluß..."<sup>3)</sup>. Sie lassen zahlreiche Bilanzierungs- und Bewertungsspielräume offen, die die Bilanzierenden im Rahmen ihrer an der Unternehmungspolitik orientierten Bilanzpolitik unterschiedlich ausnutzen. "...smoothing represents an attempt on the part of the firm's management to reduce abnormal variations in earnings to the extent allowed under sound accounting and management principles"<sup>4)</sup>. Die Bilanzzwecke aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmers<sup>5)</sup>

---

1) Heinen, E., Handelsbilanzen 1969...a.a.O., S. 73

2) Beatge, J., Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: Bilanzfragen, Festschrift für Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 28

3) Schildbach, T., Zum Verhältnis von Paragraph 149 Abs. 1 Satz 2 Aktiengesetz zu den Paragraphen 153 bis 156 Aktiengesetz, in: WPg 1978, S. 619, (Zitierweise: Zum Verhältnis...)

4) Beidleman, C.R., Income Smoothing: The Role of Management, in: The Accounting Review, 1973, S. 653 ff

5) vgl. die obige Darstellung der möglichen Bilanzzwecke

finden so gesehen ihren Ausdruck in einer spezifischen Bilanzpolitik, die "...das Setzen von Zielen für die Erstellung von Jahresabschlüssen (Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung) und das Bewirken von Maßnahmen, die einen möglichst hohen Grad der Zielrealisierung gewährleisten"<sup>1)</sup> umfaßt. Der Kern einer derart zielgerichteten Bilanzpolitik besteht unter dem Informationsaspekt des Jahresabschlusses letztlich in der "...Beeinflussung der am Jahresabschluß interessierten Personengruppen in einer Weise, die dem guten Ruf des Betriebes dient und diese Personen zu für den Betrieb günstigen Entscheidungen veranlaßt."<sup>2)</sup> Der externe Jahresabschluß in seiner Eigenschaft als wesentliche Informationsquelle aller am Unternehmen Interessierter erhält damit durch die Bilanzpolitik einen instrumentalen Charakter, er wird zum Instrument im Dienste der Unternehmungsziele. Die im Jahresabschluß enthaltenen Informationen sollen via Bilanzpolitik qualitativ und quantitativ möglichst so gestaltet werden, daß sie "...beim Empfänger der Information eine zielgerichtete Reaktion auslösen"<sup>3)</sup>, "...die sich direkt oder indirekt auf das Erreichen der Unternehmungsziele"<sup>4)</sup> auswirkt.

---

1) Selchert, F.W., Bilanzpolitik und Jahresabschlußprüfung, in: WISU 1978, S. 168 ff, (Zitierweise: Bilanzpolitik...)

2) Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, München 1971, S. 43

3) v. Kortzfleisch, H., Information und Kommunikation in der industriellen Unternehmung, in: ZfB 1973, S. 551

4) Selchert, F.W., Bilanzpolitik...a.a.O., S. 170

Da somit durch die Bilanzierenden i.d.R. "...im Jahresabschluß insgesamt das Bild einer positiven und damit kontinuierlichen Unternehmungsentwicklung vermittelt werden soll"<sup>1)</sup>, besteht trotz der geltenden Bilanzierungsvorschriften die Gefahr einer unzulässigen Informationsmanipulation, die sich dadurch ergeben kann, daß

- bewußt oder unbewußt gegen die Bilanzierungsvorschriften und/oder die Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung verstoßen wird (Verletzung "materiellen Rechtes"),
- trotz Einhaltung der verschiedenen gesetzlichen Einzelvorschriften die Generalnorm eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage durch die Bilanzierenden zu großzügig interpretiert wird. (Verletzung des "true and fair").<sup>2)</sup>

Sowohl die Verletzung "materiellen Rechts" wie des "true and fair" führt zu einer Veränderung der vom Jahresabschluß an sich erwarteten normgerechten Aussagen, durch deren zweckgerichtete Verarbeitung im Ergebnis "Wissen", also Information für die Jahresabschlußadressaten entsteht. Da die Informationsempfänger bei ihren Entscheidungen "...die Informationen des veröffentlichten Jahresabschlusses als Entscheidungsprämissen..."<sup>3)</sup> aufnehmen, erhöhen die bilanzpolitisch vorgenommenen Manipulationen tendenziell die Möglichkeit von Fehlentscheidungen.

---

1) Strobel, W., Zur neueren Diskussion...a.a.O., S. 398

2) Wir vertreten die Auffassung, daß eine Verletzung des § 149 Abs. 1., Satz 2, AktG zwangsläufig eine Verletzung des Prinzips, des "true and fair" bedeutet; die Frage, ob die geltenden Bilanzierungsvorschriften diesem Prinzip zuwiderlaufen stellt sich in diesem Zusammenhang nicht

3) Heinen, E., Handelsbilanzen 1969...a.a.O., S. 74

Während für den Jahresabschlußadressaten das Risiko von Entscheidungen, die er auf der Basis eines gesetzmässigen Jahresabschlusses trifft, zumindest kalkulierbar ist — bei Kenntnis des Bilanzrechts werden auch die systembedingten Informationsschwächen des Jahresabschlusses offenkundig — verlieren für ihn die durch unzulässige Informationsmanipulation verfälschten Jahresabschlüsse jegliche Entscheidungserheblichkeit. Er kann sich in diesem Fall nicht mehr des bestehenden Bilanzrechtes als "Transformationsmaßstab" zur Übersetzung der Jahresabschlußdaten in die realen Sachverhalte bedienen<sup>1)</sup>, da das "Modell Jahresabschluß"<sup>2)</sup> nicht mehr ausschließlich auf dem Bilanzrecht als Summe bekannter Abbildungsregeln basiert.

---

1) vgl. Lippmann, K., Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, Bd. 4 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der westfälischen Wilhelms-Universität Münster, herausgegeben von Ulrich Leffson, Münster 1970, S. 80 f, (Zitierweise: Der Beitrag...)

2) vgl. ebenda, S. 80 ff

126232      "Objektivierungsinstrument" Jahresabschluß-  
prüfung

Die durchgeführte Jahresabschlußprüfung und ein im Anschluß daran erteilter Bestätigungsvermerk und ein bestimmter Bestätigungsbericht beinhalten "...nicht die Aussage, daß der Jahresabschluß betriebswirtschaftlich richtig oder wahrheitsgetreu ist, insbesondere nicht, daß die geprüfte Bilanz nicht wesentlich besser sein kann als sie erscheint, wohl aber eindeutig, daß sie nicht schlechter ist, als das Gesetz es erlaubt!"<sup>1)</sup>

Wie wir bei der Untersuchung der verschiedenen Jahresabschlußadressaten gesehen haben, kann es allein schon wegen der Multivariabilität der Interessen und Auffassungen auch die "richtige Bilanz" gar nicht geben.<sup>2)</sup> Dennoch - oder gerade deswegen - erfordert aber jede Beurteilbarkeit des Informationspotentials Jahresabschluß, unbeschadet einer Verbesserungswürdigkeit bestehender Rechnungslegungsnormen, als Mindestvoraussetzung die "Wahrheit" der Aussagen entsprechend dem gültigen Bilanzrecht und den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung, Bilanzierung und Berichterstattung. Die Sicherstellung dieser notwendigen Normentsprechung der Jahresabschlußinformationen obliegt der Jahresabschlußprüfung (Sicherungsfunktion).

---

1) Elmendorff, W., Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerkes: in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Vorträge und Diskussionen der Münchner Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer 1950, Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Bd. 1, Düsseldorf 1950, S. 74

2) vgl. Illetschko, L., Management und Betriebswirtschaft, Wien 1955, S. 37

Durch sie wird den Adressaten die "Wahrheit" der Aussagen bestätigt, der Jahresabschluß verliert seinen, ihm im ungeprüften Zustand anhaftenden Status eines Systems unbewiesener Behauptungen.<sup>1)</sup>

Die Jahresabschlußprüfung erfüllt diese Sicherungsfunktion, die für die Informationsempfänger eine "Objektivierung der Jahresabschlußaussagen" im Sinne einer Rechnungslegungsnormkongruenz bedeutet, dadurch, daß sie eine normgebundene Beurteilung der im Jahresabschluß abgebildeten betrieblichen Gegebenheiten durch spezifische Ausrichtung auf

- die Aussagefunktion
- den Aussageapparat und
- den Aussageinhalt

des Jahresabschlusses herbeiführt.<sup>2)</sup>

Im Rahmen der Überprüfung der "Aussagefunktion" zielt die Jahresabschlußprüfung auf das Identitätsverhältnis zwischen dem realen Sachverhalt und der Aussage ab, die der Jahresabschluß darüber gibt. Mit den expliziten Aussagen, die der Jahresabschluß enthält, wird zunächst "...die im Sinne der Rechnungslegungsvorschriften 'wahre' Abbildung realer wirtschaftlicher Tatbestände und Gegebenheiten behauptet, die Identität zwischen Sachverhalten und den nach bestimmten Konventionen gewonnenen Nachrichten über diese Sachverhalte."<sup>3)</sup>

---

1) vgl. Mautz, R.K./Sharaf, H.A., The Philosophy of Auditing, Menasha-Wisconsin 1970, S. 79 ff, (Zitierweise: The Philosophy...)

2) Wir folgen mit dieser Einteilung Lutz, B., Die Aussagefähigkeit des Rechnungswesens, St. Galler Wirtschaftswissenschaftliche Forschungen, herausgegeben von der Hochschule St. Gallen für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Bd. 20, Zürich und St. Gallen 1963, S. 176, (Zitierweise: Die Aussagefähigkeit...)

3) Hagest, J., Logik...a.a.O., S. 11

Führt die Jahresabschlußprüfung zur Bestätigung dieser Nachrichten, so wird damit ihre "semantische" Wahrheit garantiert.<sup>1)</sup> Da aber erst eine korrekte und ordnungsgemäße Handhabung des buchhalterischen Erfassungs- und Verrechnungsmechanismus, der richtige Vollzug rechnerischer Operationen sowie die exakte Anwendung der im axiomatischen System "doppelte Buchführung" Vorschriftencharakter tragenden Bewertungsregeln, die innere Widerspruchsfreiheit der Jahresabschlußaussagen gewährleistet, beinhaltet die Bestätigung der "semantischen Wahrheit" durch die Jahresabschlußprüfung indirekt auch die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des "Aussageapparates", die als "syntaktische" Dimension der Wahrheit der Jahresabschlußaussagen bezeichnet werden kann.<sup>2)</sup>

Schließlich bringt die Berichterstattung über die durchgeführte Jahresabschlußprüfung in gewissen Grenzen eine "Verifizierung der Aussage an sich"<sup>3)</sup>, und zwar durch die den "Aussageinhalt" betreffende Erläuterung der allgemeinen Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens. Die nachfolgende synoptische Darstellung zeigt beispielhaft die wichtigsten Vorschriften des schweizerischen Obligationenrechts, des deutschen Aktiengesetzes und der vierten EG-Richtlinie, in denen die Sicherungsfunktion der Jahresabschlußprüfung explizit verankert ist. Dabei ist zu beachten, daß die drei Wirkbereiche der Jahresabschlußprüfung weder theoretisch noch bei der praktischen Prüfungsdurchführung exakt voneinander abgrenzbar sind.<sup>4)</sup>

---

1) vgl. Lutz, B., Die Aussagefähigkeit...a.a.O., S. 178 ff

2) vgl. ebenda, S. 178 ff

3) vgl. ebenda, S. 193

4) dies zeigt beispielsweise auch die derzeit geführte Diskussion über die Problematik der unbestimmten Rechtsbegriffe in den Rechnungslegungsvorschriften; vgl.z.B. Leffson, U., Zur Bedeutung des § 149 AktG und Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, in: ZfbF, 1979, S. 213 ff

Die Zuordnung der in den Prüfungsvorschriften enthaltenen Prüfungsanforderungen erfolgte nach ihrer relativen Bedeutung für den jeweiligen Bereich der Sicherungsfunktion<sup>1)</sup>.

---

1) Die Abgrenzung selbst ist u.E. auch nicht bedeutsam; es kommt aber auf die Erkenntnis an, daß die Prüfungsvorschriften und die dementsprechend durchzuführende Prüfung auf die gesamthafte Erfüllung der Sicherungsfunktion ausgerichtet sind.

Sicherungsfunktion  
der Jahresabschlußprüfung

| Sicherung der<br>syntaktischen<br>Wahrheit | Sicherung der<br>semantischen<br>Wahrheit | Sicherung der Wahr-<br>heit des Aussagein-<br>halts |
|--------------------------------------------|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Interdependenzen<br>Überschneidungen       |                                           |                                                     |

| Prüfungsanfor-<br>derungen | Prüfungsanfor-<br>derungen | Prüfungsanfor-<br>derungen |
|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
|----------------------------|----------------------------|----------------------------|

1. Schweizerisches  
Obligationen-  
recht

|                              |                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                          |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Art. 728 Abs. 1,<br>Art. 729 | -Übereinstimmung<br>der Gewinn- u.<br>Verlustrechnung u.<br>der Bilanz mit den<br>Büchern<br>-Ordnungsgemäße<br>Führung der Bücher | -Entsprechung der Dar-<br>stellung des Ge-<br>schäftsergebnisses u.<br>der Vermögenslage<br>mit den gesetzlichen<br>Bewertungsgrundsätzen<br>sowie allfälligen be-<br>sonderen Vorschriften<br>der Statuten | -schriftliche Bericht-<br>erstattung an die Ge-<br>neralversammlung<br>-Redepflicht (Art.<br>729 Abs. 3) |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|

2. Deutsches Aktien-  
gesetz

|                        |                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                             |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| § 162, Abs. 2<br>§ 166 | -Beachtung der Be-<br>stimmungen des Ge-<br>setzes und der<br>Satzung bei Jahres-<br>abschluß und Ge-<br>schäftsbericht | -Beachtung der Bestim-<br>mungen des Gesetzes<br>und der Satzung bei<br>Jahresabschluß und<br>Geschäftsbericht                                                                                                                                  | -schriftliche Bericht-<br>erstattung an den Vor-<br>stand<br>-Redepflicht (§ 166<br>Abs. 2) |
| i.V. mit               |                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                             |
| § 149 ff               | -Entsprechung mit den<br>Grundsätzen ordnungs-<br>mäßiger Buchführung                                                   | -Entsprechung mit den<br>Grundsätzen ordnungs-<br>mäßiger Buchführung<br>-Erfordernis der Klar-<br>heit u. Übersichtlich-<br>keit<br>-Sicherer Einblick in<br>die Vermögens- u. Er-<br>tragslage im Rahmen der<br><u>Bewertungsvorschriften</u> |                                                                                             |

3. 4. EG-Richtlinie

|                                 |                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Art. 51 Abs. 1 (b)<br>Art. 2 ff | -Richtlinienent-<br>sprechung<br>-Übereinstimmung von<br>Lagebericht und<br>Jahresabschluß | -Richtlinienentsprechung<br>-Vermittlung eines den<br><u>tatsächlichen</u> Verhält-<br>nissen entsprechenden<br>Bild der Vermögens-,<br>Finanz- u. Ertragslage<br>-Erfordernis der Klar-<br>heit und Übersichtlich-<br>keit | -Zusatzangaben zur Ver-<br>mittlung eines den tat-<br>sächlichen Verhältnissen<br>entsprechenden Bild-<br>des<br>-Vermittlung eines den<br><u>tatsächlichen</u> Verhält-<br>nissen entsprechenden<br>Bildes der Vermögens-,<br>Finanz- u. Ertragslage |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Die Jahresabschlußprüfung dient somit aus informations-theoretischer Sicht - auch in der Intension des Gesetzgebers - der Sicherstellung einer nach anerkannten Rechnungslegungsvorschriften wahrheitsgetreuen Abbildung realer Sachverhalte im Jahresabschluß unter Ausschaltung von Informationsstörungen im Prozeß der Aussagegewinnung<sup>1)</sup>.

Ergänzend soll noch darauf hingewiesen werden, daß neben die Jahresabschlußprüfung als Garant der Informationssicherung auch entsprechende Publizitätsvorschriften treten müssen, um letztlich zu garantieren, daß die gesetzmäßigen und durch Prüfung bestätigten Informationen auch die Jahresabschlußadressaten erreichen.<sup>2)</sup>

---

1) z.B. durch Bilanzpolitik, falsche Handhabung des Rechenapparates, Programmfehler...

2) vgl. dazu insbesondere: Brunner, J.P., Die Publizität...a.a.O., S. 202

127      Die Ziele externer Jahresabschlußprüfung  
          in der betriebswirtschaftlichen Prüfungs-  
          literatur

In der betriebswirtschaftlichen Prüfungsliteratur fehlen bislang ernstzunehmende Ansätze einer theoretischen Analyse des Zielsystems der externen Jahresabschlußprüfung. Auch empirisch hat sich die betriebswirtschaftliche Zielforschung bis heute wenig um die spezifischen Problemstellungen bemüht, die im Zusammenhang mit den Prüfzielen von Bedeutung sind.

Ausgehend von einer Aufgliederung "einfacher" Prüfungen in einzelne Teilprozesse, so z.B. bei Loitlsberger<sup>1)</sup>, Mann<sup>2)</sup>, Leffson<sup>3)</sup>, Egner<sup>4)</sup>, Bretzke<sup>5)</sup>, v. Wysocki<sup>6)</sup>, Selchert<sup>7)</sup>, Sieben/Bretzke<sup>8)</sup>, wird das allgemeine Ziel der Prüfung in der

---

1) vgl. Loitlsberger, E., Zur Theorie der Prüfung, Grundlagen der Buchprüfung, Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen an der Hochschule für Welthandel, Wien, hrsg. von Illetschko, L., Bd. 1, Wien 1953, S. 29

2) vgl. Mann, G., Revisionswesen als wissenschaftliche Disziplin, in: BFuP 1967, S. 393

3) vgl. Leffson, U., Das wirtschaftliche Prüfungswesen...a.a.O., S. 389 ff

4) vgl. Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, in: ZfbF 1970, S. 771 ff

5) vgl. Bretzke, W.R., Zur Terminologie...a.a.O., S. 253 ff

6) vgl. von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 6 ff

7) vgl. Selchert, F.W., Zur Diskussion um das Erkenntnisobjekt des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, in: WiSt 1972, S. 103 ff

8) vgl. Sieben, G./Bretzke, W.R., Theorie...a.a.O., Sp. 3272 ff

"...Gewinnung eines vertrauenswürdigen Urteils übergegebene wirtschaftliche Sachverhalte durch Vergleich eines vom Prüfer nicht selbst herbeigeführten Istobjektes mit einem vorgegebenen oder zu ermittelnden Sollobjekt und anschließender Urteilsbildung"<sup>1)</sup>

gesehen. Loitlsberger konkretisiert später diese allgemeine Zielformulierung, indem er auf die Zielkonstrukte "Verhütung, Beglaubigung, Quantifizierung" abstellt und die externe Jahresabschlußprüfung als eine "Beglaubigungsprüfung zweiter Ordnung"<sup>2)</sup> sieht, also eine Prüfung, deren Ziel in der "Beglaubigung" von nach bestimmten Konventionen aufbereiteten tatsächlichen Sachverhalten besteht. Andere Autoren<sup>3)</sup> betrachten als Ziel der externen Jahresabschlußprüfung einfach die Feststellung, "...ob die Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung über den Jahresabschluß eingehalten sind"<sup>4)</sup> und betonen sogar, daß "...einer anderen Zielsetzung...zumindest die aktienrechtliche Pflichtprüfung ..." <sup>5)</sup> nicht dient.

---

1) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, 1980...a.a.O., S. 13

2) Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966, S. 28 ff (Zitierweise:Treuhand- und Revisionswesen...)

3) vgl. z.B. v. Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 249

4) § 162 Abs. 2 AktG

5) Selchert, F.W., Bilanzpolitik....a.a.O., S. 170

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. sieht dementsprechend in seinem Fachgutachten 1/1977<sup>1)</sup> das Ziel der Abschlußprüfung in der Feststellung "...ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht Gesetz und Satzung entsprechen und ob in diesem Rahmen ein möglichst sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens gegeben wird".<sup>2)</sup>

Das Revisionshandbuch der Schweiz sieht es ähnlich als Hauptziel der Prüfung an, festzustellen, "...ob Buchführung und Jahresabschluß der prüfungspflichtigen Unternehmung den gesetzlichen und weiteren allgemeinen Grundsätzen der Ordnungsmässigkeit entsprechen"<sup>3)</sup>, und führt ergänzend die Nebenziele "Präventiv- und Detektivwirkung"<sup>4)</sup> an. Gleichermäßen "normbestimmt" wird das Ziel der Abschlußprüfung im Zusammenhang mit der vierten und fünften EG-Richtlinie gesehen. Aus dem Wortlaut von Artikel 58 und Artikel 60 der fünften EG-Richtlinie i.V. mit Artikel 2 der 4. EG-Richtlinie sowie Art. 205 und Art. 208 "Statut" wird das Prüfziel in der Feststellung gesehen, "...ob der Jahresabschluß und der Lagebericht Gesetz (Statut) und Satzung entsprechen und ein getreues Bild von der Lage der Gesellschaft zum Bilanzstichtag und ihren Ergebnissen für den Berichtszeitraum gibt und ob die Buchführung ordnungsgemäß geführt ist."<sup>5)</sup>

---

1) vgl. Ergänzung 1967 der Sammlung: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, herausgegeben vom IdW, mit Nachträgen bis November 1978, Düsseldorf 1977, (Zitierweise: Ergänzung 1967 ...), FG 1/77

2) FG 1/77, in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/6

3) Revisionshandbuch der Schweiz, Hrsg. Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer, unveränderter Nachdruck 1976, mit 2. Lieferung 1979, Zürich 1976 und 1979, Teil 3.1, S. 11, (Zitierweise: Revisionshandbuch der Schweiz...)

4) Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Teil 3.1, S. 12 f

5) Habers, K., Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers in den Harmonisierungsrichtlinien der EG, in: WPg 1978, S. 318

Die International Federation of Accountants wiederum hebt bei der Bestimmung der Zielsetzung der Jahresabschlußprüfung allein auf die Urteilsabgabe ab:

"Das Ziel einer Prüfung des Jahresabschlusses, der auf der Grundlage anerkannter Methoden der Rechnungslegung erstellt wurde, besteht darin, es dem Abschlußprüfer zu ermöglichen, über diesen Jahresabschluß ein Urteil abzugeben."<sup>1)</sup>

Andere Autoren, wie beispielsweise Scherpf<sup>2)</sup> oder die Kommission für Buchprüfung der U.E.C.<sup>3)</sup> sehen das Ziel der Jahresabschlußprüfung weniger formalistisch oder normbestimmt, sondern beziehen es mehr auf das Schutzbedürfnis von Jahresabschlußadressaten. Die Prüfung des Jahresabschlusses soll hier ergeben, "...ob der Eindruck, den Bilanz- und Erfolgsrechnung bei Dritten erwecken, durch die tatsächlichen Vermögens- und Erfolgsverhältnisse gerechtfertigt ist oder nicht".<sup>4)</sup>

Auch der Schutz der prüfungspflichtigen Unternehmen selbst und der Wirtschaft allgemein vor Schädigungen, "...die aus etwaigen Verletzungen von Gesetzesvorschriften und Satzungsbestimmungen... erwachsen könnten"<sup>5)</sup>, wird mitunter als Zielsetzung der Jahresabschlußprüfung genannt.

---

1) Übersetzung des englischen Textes der internationalen Leitsätze für die Abschlußprüfung der IFAC, in: Fachnachrichten des IdW, Nr. 5/6 vom 11.05.1979, Düsseldorf 1979, S. 126

2) vgl. Scherpf, P., Die aktienrechtliche...a.a.O., Rn. 593 ff

3) vgl. Veröffentlichung der UEC, Die Prüfung des Jahresabschlusses, 4. Aufl., IdW-Verlag GmbH, Düsseldorf 1977, (Zitierweise: Die Prüfung...)

4) UEC, Die Prüfung...a.a.O., S. 19

5) Greifzu, J., Das Rechnungswesen, Handbuch der Buchführungsorganisation, Bilanzierung und Kostenrechnung, 13. überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1975, S. 578, (Zitierweise :Das Rechnungswesen...)

Schließlich wird das eigentliche Ziel der Jahresabschlußprüfung sogar darin gesehen, die "freiheitliche Ordnung der wirtschaftlichen Betätigung vor Gefahren aus sich selbst, vor Mißbrauch und Verantwortungslosigkeit durch eine unabhängige und sachverständige Kontrolle zu schützen..."<sup>1)</sup> und damit das Funktionieren der Volkswirtschaft<sup>2)</sup> zu gewährleisten.

Systematisiert man diese vorwiegend in der betriebswirtschaftlichen Prüfungsliteratur genannten Ziele der externen Jahresabschlußprüfung, so lassen sich vereinfacht die folgenden, vom jeweils zugrunde liegenden Ansatz her differenten Zieltypen abgrenzen:

| Zieltyp                                          | Zugrunde liegender Denkansatz<br>(Abgrenzungskriterium) |
|--------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| 1. Gewinnung eines (vertrauenswürdigen) Urteils  | Prozeßstruktur der Prüfung                              |
| 2. Feststellung der Normabweichungen             | Normbestimmtheit                                        |
| 3. Sicherstellung der Normkongruenz              | Entscheidungsauslösung,<br>Reglerfunktion               |
| 4. Interessenschutz der Jahresabschlußadressaten | Informations- und Dokumentationsfunktion der Prüfung    |
| 5. Schutz der Unternehmung und der Wirtschaft    | Ordnungscharakter                                       |
| 6. Sicherung der freiheitlichen Ordnung          | Ordnungscharakter                                       |

Abb. I/10: Zieltypen in der Prüfungsliteratur

- 1) Lutter, M., Der Wirtschaftsprüfer und seine Aufgaben in unserer Zeit, unverändertes, nur um einige Anmerkungen ergänztes Vortragsmanuskript, in: ZfB 1975, S. 228
- 2) vgl. zur näheren Begründung: Schulze-Osterloh, J., Zur öffentlichen Funktion des Abschlußprüfers, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 1976, S. 411 ff

Die von uns vorgenommene Literaturanalyse hat gezeigt, daß es nicht an der Formulierung von nach bestimmten Kriterien abgrenzbaren Zielen der externen Jahresabschlußprüfung mangelt. Andererseits wird aber deutlich, daß Zielforderungen-, Zielwirkungs- und Zielbeziehungsanalysen in jeder Hinsicht fehlen, wie sie aber beispielsweise für das unternehmerische Zielsystem vorliegen. Meist wird den Prüfzielen nur wenig Raum gewidmet und die Art, in der neuerdings Zielforschung in der Prüfungslehre betrieben wird, erinnert eher "...an das traditionelle fragwürdige Verfahren..., aus Gesetzestexten und -begründungen, Literatur- oder leeren Formeln, wie Interesse der Gläubiger', '...der Aktionäre', '...der Auftraggeber', der 'Öffentlichkeit' usw. Ziele der Prüfung zu destillieren ..."<sup>1)</sup>, als an eine auf der Basis empirischer Untersuchungen aufgebaute theoretische Auseinandersetzung mit "Zielbegriff" und "Struktur des Zielsystems"<sup>2)</sup>.

Obwohl für die Entwicklung eines Zielsystems der externen Jahresabschlußprüfung zahlreiche Ansatzpunkte und Möglichkeiten bestehen<sup>3)</sup>, zeichnen sich heute in der Prüfungsliteratur erst zaghafte Versuche ab, ein allgemein gültiges Prüfzielsystem zu entwickeln. Leffson hat einen ersten Schritt in dieser Richtung getan, indem er feststellt, daß die Jahresabschlußprüfung über Prüfungen im Sinne der von ihm zunächst verwendeten Prüfungsdefinition Loitelsbergers hinausgeht.

---

1) Fischer-Winkelmann, W.F., Auf dem Weg...a.a.O., S. 533 f

2) vgl. Zur unternehmerischen Zielforschung, Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 44 ff

3) das zeigt eine Untersuchung der Beziehungstypen zwischen den Zielen und der relevanten Teilmengen

Im Anschluß an das Ziel der Feststellung und Berichterstattung über Abweichungen zwischen Soll- und Ist-Objekt (Feststellung der Normabweichung) nennt er als weitere Ziele die Korrekturanregung = Reglerfunktion (Sicherstellung der Normkongruenz), den Informationszweck (Interessensschutz der Jahresabschlußadressaten) sowie am Rande die Präventivwirkung<sup>1)</sup>. Auf die Struktur dieser Ziele geht aber auch Leffson nicht näher ein.

Wir wollen nun im nächsten Punkt versuchen, die wichtigsten uns bekannten Zielinhalte externer Jahresabschlußprüfung in beispielhafter Form in ein induktiv-orientiertes Mittel-Zweck-Schema einzuführen, bei dem die definitionslogischen Beziehungstypen<sup>2)</sup> zwischen den Prüfzielen als konstituierende Elemente für den Charakter des Prüfzielsystems ausschlaggebend sind.

---

1) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1977...a.a.O., S. 300 ff;

2) vgl. unsere Ausführungen unter Pkt. 1.2.3

Das Zielsystem der externen Jahresabschlußprüfung ist entscheidend beeinflußt von den jeweiligen gesellschaftlichen Bedingungen im weitesten Sinne, die das Ergebnis eines anhaltenden geschichtlichen Bewußtwerdungsprozesses sind.<sup>1)</sup> Die Vielfältigkeit der Umwelt sowie die Verschiedenartigkeit der Menschen selbst, bedingen die äußerste Komplexität des Prüfzielsystems. In Theorie und Praxis entsteht das Problem der Zielabstimmung, also der Zielgewichtung und Zielprioritätensetzung, die entscheidend beeinflußt wird "...von den Erfahrungen der Vergangenheit und Gegenwart und den Erwartungen, die wiederum von diesen abhängen."<sup>2)</sup> Während aber im Bereich der Unternehmungszielforschung empirische Ergebnisse vorliegen, die - wenngleich ihnen im gegenwärtigen Zeitpunkt nur heuristische Bedeutung zukommt<sup>3)</sup> -, immerhin "...zum Teil eine Bestätigung der in der wissenschaftlichen Diskussion vorgebrachten Hypothesen über die Unternehmensziele..."<sup>4)</sup> gebracht haben (und damit erneut die Entwicklung theoretischer Systeme angeregt haben), so existieren derzeit - soweit wir sehen - keine empirischen Forschungsergebnisse zum Zielsystem der externen Jahresabschlußprüfung.

---

1) vgl. unsere Ausführung unter Pkt. 1.2.6

2) Oberender, P., Die Zielfunktion eines Unternehmens, Kritische Bemerkungen zu Untersuchungen des Instituts für Industrieforschung und betriebliches Rechnungswesen der Universität München, in: ZfB 1974, S. 208

3) vgl. Heinen, E., Das Zielsystem ...a.a.O., S. 44

4) ebenda, S. 44

Das Prüfzielsystem stellt andererseits aber keinen Tatbestand dar, der allein durch empirische Untersuchungen ermittelt werden kann.<sup>1)</sup> Unsere Untersuchungen der Zielbeziehungen<sup>2)</sup> zeigt, daß für die Entwicklung eines Prüfzielsystems die verschiedenen Zielinhalte in eine Mittel-Zweck-Relation gebracht werden können. Bei induktiv orientierter Vorgehensweise läßt sich für die externe Jahresabschlußprüfung folgendes Zielsystem entwickeln:

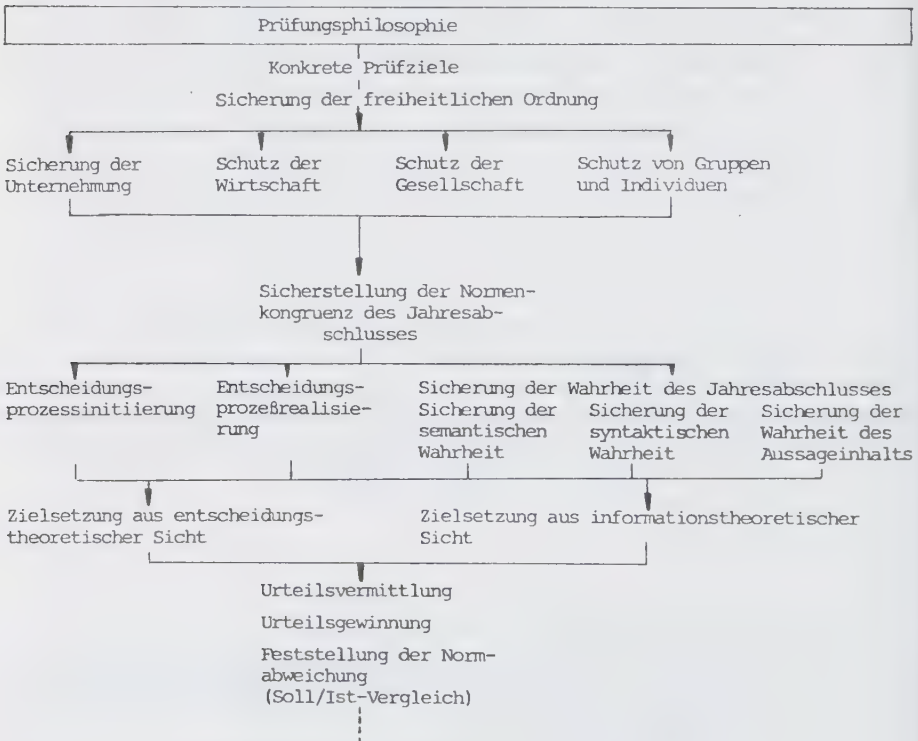


Abb. I/11: Beispiel eines Zielsystems der Abschlußprüfung

1) Ähnlich für das Zielsystem der Unternehmung, vgl. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 44

2) vgl. Pkt. 1.2.3

Komplexe geistige Prozesse verlaufen "...im Zeitablauf betrachtet, im Sinne einer zunehmenden Konkretisierung und Vervollständigung des angestrebten Ergebnisses..."<sup>1)</sup>. Ähnlich wie bei der Unternehmenszielbildung sind auch bei der Prüfzielbildung zunächst allgemeine Zielvorstellungen zu entwickeln, die einerseits auf Wertvorstellungen und Motivationen der zu den gesellschaftlichen Willensbildungszentren gehörenden Personen und andererseits auf deren Einschätzung von Gegebenheiten und Entwicklungstendenzen der nationalen Gesellschaft und ihrer außernationalen Umwelt beruhen. Die so entstandenen allgemeinen Zielvorstellungen in Bezug auf die externe Jahresabschlußprüfung wollen wir als "Prüfungsphilosophie" bezeichnen, die den Ausgangspunkt für die weitere Zielkonkretisierung im Rahmen des Prüfzielsystems bildet.

In unserem Zielsystem stellt die Sicherstellung der Normenkongruenz das betriebswirtschaftlich relevante Oberziel externer Jahresabschlußprüfung dar. Die Prüfung soll dazu führen, daß der Jahresabschluß allgemein anerkannten Rechnungslegungsvorschriften entspricht. Das Problem einer Zielkonkurrenz zwischen "Gesetzmässigkeit" und "true and fair view" stellt sich hier nicht, da dies in erster Linie keine Frage der Prüfung, sondern der zugrundezulegenden Norm selbst ist. Wird der "true and fair view" im Gesetz selbst<sup>2)</sup> oder in allgemein anerkannten Bilanzierungsgrundsätzen gefordert, dann stellt er eine Norm dar und ist unmittelbar in unserem Zielsystem integriert.

---

1) Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 327

2) z.B. im englischen Companies Act; vgl. die umfassende Darstellung bei Chastney, True and Fair View-history, meaning and the impact of the 4th Directive, 1975, S. 4 ff

Existiert die Forderung nach "true and fair view" - aus welchen Gründen auch immer - nicht,<sup>1)</sup> so stellt sie keine Norm dar und kann auch nicht Bestandteil eines Prüfzielsystems sein.

Unterziele unseres Systems sind die Feststellung der Normabweichung, die Urteilsgewinnung und die Urteilsvermittlung. Sie stellen Suboptimierungsziele zu den Prüfzielen aus entscheidungstheoretischer und aus informationstheoretischer Sicht dar. Die vom Abschlußprüfer zu stimulierende Entscheidungsprozeßinitiiierung und Entscheidungsprozeßrealisierung<sup>2)</sup> ist wiederum ein Mittel zur Sicherstellung der Normentsprechung des Jahresabschlusses, ebenso, wie die Sicherung der Wahrheit des Jahresabschlusses. Zielkonflikte zwischen der Zielsetzung aus entscheidungstheoretischer Sicht einerseits und informationstheoretischer Sicht andererseits können in unserem Zielsystem nicht auftreten, da es "nur" um eine "Wahrheit im Sinne der Rechnungslegungsnormen" geht, also um eine relative an der Normkongruenz orientierte Wahrheit. Andererseits geht es um die Auslösung mindestens, aber auch maximal so vieler Entscheidungen, wie nötig sind, um die Normkongruenz zu erreichen.

Die Sicherstellung der Normkongruenz als das eigentliche, prüfungsrelevante Oberziel ist aber seinerseits Mittel für die Verwirklichung zahlreicher Imperative höherer Ordnung.

---

1) weil beispielsweise der die Rechnungslegungsnormen hervorbringende gesellschaftliche Bewußtwerdungsprozeß in einem Staat noch nicht so weit vorangeschritten ist.

2) vgl. unsere Ausführungen unter Pkt. 1261

Sie dient dem Schutz der Unternehmung<sup>1)</sup>, insbesondere dadurch, daß ordnungspolitisch drohende Sanktionen bei nicht normentsprechender Rechnungslegung vermieden werden. Darüberhinaus dient sie dem Schutz von Gruppen und Individuen durch die im Sinne der Rechnungslegungsvorschriften verlässliche Informationsfunktion.

Letztlich dient die Sicherstellung der Normkongruenz dem Schutz der Wirtschaft und der Gesellschaft und damit der Sicherung der freiheitlichen Ordnung.

Natürlich sind in einem weiteren Schritt aus den hier angeführten Bestandteilen des Zielsystems weitere Hierarchien von Sektoralzielen zu entwickeln. Aufgrund einer Hierarchie zum Ziel "Feststellung der Normabweichung" wären die Inhalte von operativen Funktionen zur unmittelbaren "Feststellung - der - Normabweichung - -Ziel - Erreichung" zu bestimmen, die auch die Basis für Funktionen zur Steuerung der operativen Funktionen wären.

Unser Versuch der beispielhaften Darstellung eines Zielsystems der externen Jahresabschlußprüfung unter Einbeziehung der aus dem engeren Bereich der Jahresabschlußprüfung hinausgehenden Ziele wirft grundsätzliche methodologische Probleme der Zielsetzungslehre auf und verdeutlicht die Problematik in Bezug auf den pragmatischen Charakter eines Zielsystembeispiels. Gerade deswegen ist der betriebswirtschaftlichen Forschung unseres Erachtens die Aufgabe gesetzt, sich im Rahmen der Zielsetzungslehre auch mit den Zielen externer Jahresabschlußprüfung zu beschäftigen.

---

1) vgl. unsere Ausführungen unter Pkt. 126













